Rok VI LUTY 1937 Nr 2

Orzecznictwo Sądów Najwyższych

w sprawach podatkowych i administracyjnych

MIESIĘCZNIK

KSIĘGARNIA POWSZECHNA
DZIEŁ PRAWNICZYCH I EKONOMICZNYCH
WARSZAWA — PLAC NAPOLEONA 1.

TREŚĆ NUMERU DRUGIEGO.

Str.

ORZECZENIA.

Podatek dochodowy:

Podatek przemysłowy:

Dalszy ciąg treści na stronie 3-ciej okładki.

1685.

PODATEK DOCHODOWY.

Różnice kursowe[1]).

Jawne spółki handlowe nie podpadają pod przepis art. 4 ustawy z 18 marca 1932 o tymczasowym stosowaniu wyjątkowych zasad bilansowania poz. 226 Dz. Ust., zwalniający zarachowane na specjalnym rachunku różnice kursowe od podatku dochodowego do czasu realizacji należności względnie zobowiązań w walutach obcych.

Wyrok NTA z 4 września 1936 l. rej. 3411—3414/35 w sprawie Hermana Wolfa i innych przeciw Komisji Odwoławczej w Katowicach w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1932.

...Przed załatwieniem odwołań przedłożyli płatnicy bilans majątku oraz rachunek zysków i strat firmy Krischke i Wolf, w którym ... zyski z zarachowanych różnic kursowych w kwocie 1.575.452,01 zł zrównoważyli przez stworzenie w pasywach bilansu majątku firmy pozycji „konto przejściowe różnic kursowych 1.575.452,01 zł".

W postępowaniu odwoławczym zostały ponownie zbadane księgi handlowe firmy Krischke i Wolf, obejmujące również stan interesów firmy Markus Wolf i Synowie. W wyniku badania stwierdził buchalter skarbowy protokołem rewizji z 7 czerwca 1934, że zysk na różnicach kursowych z tytułu należności i zobowiązań firmy w walutach obcych wynosił w miarodajnym okresie 1.575.452,01 zł, że należności te i zobowiązania pochodzą z wierzytelności i długów towarowych i krótkoterminowych, przy czym długi te zostały prawie wszystkie w drodze sądowej hipotecznie zabezpieczone....

Władza pozwana 4 zaskarżonymi orzeczeniami nie uwzględniła wniesionych odwołań z powołaniem się na postanowienia art. 50 ust. 5 ustawy o podatku dochodowym z powodu niezłożenia zeznań o dochodzie. W uzasadnieniach zaznaczyła władza pozwana, że w myśl § 34 rozp. wykon. poz. 298/21 Dz. Ust. dla oszacowania przedmiotów majątkowych i wierzytelności decydują m. i. postanowienia ustawy handlowej oraz prawidła buchalterii. Przepis ten odnosi się również i do zobowiązań przedsiębiorstwa. Zarówno kodeks handlowy, jako też prawidła buchalterii nakazują,

---

[1]) Por. OPA 3/32, 457/33, 626/34, 1686/37; por. także 731/34 (różnice kursowe na papierach wartościowych), 1075/35 (różnice kursowe na akcjach Banku Polskiego).

by w zamknięciu rocznym rachunków oszacowano poszczególne składniki majątkowe według tej wartości, jaką im należy przypisać w dniu bilansowania, a zatem o ile chodzi o wierzytelności i zobowiązania w walutach zagranicznych, według kursu walut z tego dnia. Wobec tego dokonane przez płatników oszacowanie niespłaconych wierzytelności i zobowiązań w walutach zagranicznych według kursu walut w dniu zamknięcia bilansu jest zgodne z wyżej określonymi zasadami, a w konkluzji saldo kredytowe rachunku różnic kursowych stanowi przychód w rozumieniu art. 6 ustawy o podatku dochodowym. Zarzuty odwołań, jakoby zyski z tytułu różnic kursowych stanowiły przychód nadzwyczajny z art. 7 ustawy, uznała władza pozwana za nietrafne, albowiem charakter taki mają jedynie zyski na zobowiązaniach długoterminowych, pozostających w związku ze źródłem dochodu, w konkretnym zaś przypadku zyski kursowe powstały wyłącznie na zobowiązaniach względnie wierzytelnościach krótkoterminowych, towarowych. Pozostałe zarzuty odwołań uznała władza pozwana za zarzuty natury faktycznej, nie podlegające rozpoznaniu wobec zaocznego postępowania.

W 4 równobrzmiących skargach zarzucają płatnicy,... że wobec postanowień art. 6, 7, 13 i 17 ustawy o podatku dochodowym oraz ustawy z 18 marca 1932 poz. 226 Dz. Ust. zyski zarachowane, powstałe na należnościach i zobowiązaniach w walutach obcych, nie podlegają opodatkowaniu, gdyż nie stanowią faktycznie osiągniętego przychodu....

NTA rozważył, co następuje:

...Poza sporem jest prawidłowość obliczenia zysków z tytułu zarachowanych różnic kursowych na zobowiązaniach i należnościach w walutach obcych oraz fakt, że zyski te zostały ujawnione w księgach handlowych obu firm. Skarżący, zarzucając obrazę art. 6, 7, 13 i 17 ustawy o podatku dochodowym, wychodzą z założenia, że opodatkowaniu podlegają tylko zyski z tytułu różnic kursowych faktycznie osiągnięte przy realizacji należności i zobowiązań w walutach obcych, a nie zyski z tytułu takichże różnic jedynie zarachowane. Otóż według § 18 rozp. wykon. do ustawy o podatku dochodowym przy ustalaniu dochodu z przedsiębiorstw handlowych i przemysłowych, prowadzących księgi handlowe — a o takie przedsiębiorstwa tu chodzi — należy się kierować wyłącznie zasadami buchalterii, tj. brać w rachubę również takie zaksięgowane przychody, które mają dopiero wpłynąć na korzyść płatnika oraz takie koszty, które zostały już zarachowane, chociaż ich jeszcze nie poniesiono w rzeczywistości, o ile odnoszą się do danego roku operacyjnego. Według § 34 tegoż rozporządzenia przy ustalaniu dochodu z przedsiębiorstw, dla których są prowadzone księgi handlowe, przyjmuje się za podstawę zysk bilansowy, wykazany w zamknięciu rocznym, przy czym do zysku tego

dolicza się wydatki ustawowo nie potrącalne (art. 6, 8, 10 i 13) oraz wyłącza się przychody nie podlegające opodatkowaniu (art. 7), oczywiście z zachowaniem postanowień § 18 rozporządzenia. Dalej według tegoż § 34 przy szacowaniu należności i zobowiązań decydują postanowienia ustawy handlowej oraz zwyczaj kupiecki, a w granicach, zakreślonych ustawą handlową lub zwyczajem kupieckim, również własne uznanie płatnika z tym jednak, aby prawidła buchalterii były przestrzegane. Jak to już wyżej zaznaczono, w rozpoznawanej sprawie jest poza sporem, że zyski z tytułu różnic kursowych na należnościach i zobowiązaniach w walutach obcych zostały zarachowane w księgach handlowych obu firm i znalazły swój wyraz w zamknięciu rocznym rachunków. Jeżeli zatem na tej podstawie władza pozwana uznała, że zyski te po potrąceniu od nich straty z miarodajnego okresu stanowią dochód firm, podlegający opodatkowaniu u spólników — to NTA nie dopatrzył się w tym zarzucanej w skargach obrazy ustawy o podatku dochodowym. Fakt, iż skarżący w sprostowanym bilansie, przedłożonym w postępowaniu odwoławczym, zrównoważyli te zyski przez stworzenie w pasywach bilansu rachunku przejściowego różnic kursowych, musi pozostać bez wpływu na zajęte wyżej przez NTA stanowisko, skoro przedsiębiorstwa skarżących, jako jawne spółki handlowe, nie podpadają pod postanowienia powołanej w skargach ustawy z 18 marca 1932 o tymczasowym stosowaniu wyjątkowych zasad bilansowania poz. 226 Dz. Ust., w szczególności pod przepis art. 4, zwalniający zarachowane na specjalnym rachunku różnice kursowe od podatku dochodowego do czasu realizacji należności względnie zobowiązań w walutach obcych....

Jawna spółka handlowa osiągnęła na różnicach kursowych zyski w wysokości 1.575.452,01 zł i przy zamknięciu rachunków za rok gospodarczy 1931 przeniosła je nie na konto strat i zysków, lecz do stanu biernego bilansu pod nazwą „konto przejściowe różnic kursowych". Owe różnice kursowe powstały na zobowiązaniach towarowych (fakturowych) przez spłatę, a właściwie tylko przerachowanie tych zobowiązań, które w dniu bilansowym nie były jeszcze spłacone, według kursów niższych niż były kursy w dniu otrzymania towarów. Zyski tego rodzaju są w istocie zyskami na obrocie towarów, bo przez obniżenie zobowiązań fakturowych wobec dostawców obniżyły się faktycznie ceny zakupna towarów. Ponieważ zobowiązania nie były jeszcze spłacone, przeto owe zyski kursowe mają formalnie charakter zysków niezrealizowanych, ale materialnie zależy to od okoliczności, czy zakupione towary zostały już sprzedane czy jeszcze nie. Wobec przepisów §§ 18 i 34 rozp. wykon. do ustawy o podatku dochodowym z r. 1921 podatkowe traktowanie obu rodzajów zysku jest jednakie.

Jeżeli bilansująca spółka przeniosła te zyski do stanu biernego bilansu pod jakąkolwiek nazwą, to utworzyła rodzaj funduszu rezerwowego, o jakim wspomina art. 21 ustawy o podatku dochodowym, dotyczący osób prawnych. Wprawdzie ten artykuł nie odnosi się do jawnych spółek handlowych i tworzenie rezerw bilansowych w tych spółkach nie jest tak częste, zwłaszcza że nie jest obowiązkowe, ale jest ono

zasadniczo możliwe i ma taki sam skutek dla wykazanego wyniku, a mianowicie obniżenie zysku bilansowego o całą wysokość utworzonej rezerwy przy równoczesnym podwyższeniu sumy majątku czystego. Doliczenie tej rezerwy do podstawy opodatkowania nie może wprawdzie odbyć się z powołaniem na art. 21, ale zato z powołaniem na art. 6 tejże ustawy, który określa dochód jako sumę wszystkich przychodów w pieniądzach lub wartościach pieniężnych, otrzymanych z poszczególnych źródeł, po uwzględnieniu dozwolonych potrąceń. Przynależność zysków kursowych, które w rzeczywistości są zyskami towarowymi, do tych przychodów wynika z §§ 18 i 34 cyt. rozp. wykon. Gdyby te zyski kursowe były powstały wskutek dewaluacji zobowiązań długoterminowych, nie miałyby charakteru zysków towarowych i dłużnik mógłby na podstawie art. 7 ustawy żądać ich wyłączenia z podstawy opodatkowania jako przedstawiających zbogacenie bez charakteru dochodu, i to nawet wtedy, gdyby je był sam doliczył do zysku bilansowego, a nie tworzył z nich rezerwy bilansowej.

Tomasz Lulek

1686.

PODATEK DOCHODOWY.

Straty z lat poprzednich. — Różnice kursowe[1]). — Zmiany w zamknięciu rachunkowym.

1. Pozycja aktywów, wyrównująca w istocie — mimo odmiennej nazwy — straty z lat ubiegłych, podlega doliczeniu do podstawy wymiaru, chyba że zostanie stwierdzone, że zrównoważona ona została rachunkiem strat i zysków i wskutek tego już opodatkowana.

2. Różnice kursowe na zobowiązaniach osoby prawnej w obcych walutach, nie poniesione efektywnie w okresie miarodajnym dla wymiaru, podlegają doliczeniu do podstawy wymiaru jako rezerwy, chyba że idzie o zobowiązania krótkoterminowe, a różnica da się cyfrowo na dzień zamknięcia rachunkowego niespornie ustalić.

3. Przeniesienie części rezerwy, figurującej w zatwierdzonym zamknięciu rachunkowym, na inny rachunek, choćby wchodzący w skład tej samej pozycji zamknięcia, stanowi zmianę zamknięcia i wymaga zatwierdzenia władz osoby prawnej, bez którego nie może być uwzględnione przy ustalaniu podstawy wymiaru na zasadzie art. 21.

Wyrok NTA z 29 kwietnia 1935 l. rej. 2762/32 w sprawie Cukrowni Zduny Sp. Akc. w likw. przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1930.

---

[1]) Por. OPA 1685/37.

Przedmiotem sporu są następujące doliczenia do dochodu podatkowego skarżącej: 1) doliczenie kwoty 210.794 zł 96 gr, spisanej przez skarżącą na straty a figurującej w aktywach pod nazwą „kredyt plantatorski"; ... 2) doliczenie kwoty 83.542 zł 27 gr tytułem straty kursowej na pretensji funtowej Skarbu Państwa, pochodzącej z lat poprzednich, a w roku operacyjnym nie spłaconej; 3) doliczenie kwoty 39.214 zł 56 gr, mieszczącej się na rachunku przejściowym rezerwy na podatek majątkowy.

NTA rozważył w granicach skargi, co następuje:

ad 1) Wedle protokołu badania ksiąg handlowych kwota 210.794 zł 96 gr wprowadzona została pod nazwą „kredyt plantatorski" do rachunku dłużników po raz pierwszy w bilansie na dzień 1 lipca 1925, poprzednio jednak figurowała ta kwota na rachunku „pro diverse" i z dniem 30 czerwca 1924 została z tego rachunku przeniesiona na rachunek dłużników. Miała to być wedle wyjaśnienia przedstawiciela skarżącej jakaś strata z r. 1924/25 lub nawet z lat poprzednich. Skarżąca twierdzi w skardze, zgodnie zresztą ze swymi twierdzeniami w postępowaniu wyjaśniającym, że kwota ta została opodatkowana przy wymiarze podatku dochodowego na r. 1926, celem uzasadnienia jednak tego twierdzenia powołuje się tylko na fakt, że kwota ta figuruje w bilansie na 30 czerwca 1925 w aktywach (na rachunku dłużników). Władza pozwana natomiast oparła się w zaskarżonym orzeczeniu na fakcie, że kwota ta nie figurowała w zamknięciu rachunkowym za r. 1924/25 w pasywach, nie była więc opodatkowaną rezerwą, a przy ustalaniu podstawy wymiaru podatku dochodowego na r. 1926 nie została do tych podstaw doliczona — wobec czego opodatkowana nie została.

Oba te wnioskowania są niezupełne. Sumie, wprowadzonej do aktywów bilansu, musi odpowiadać równowartość jej w pasywach, jaką może być albo jakiś istniejący pasyw, albo saldo rachunku strat i zysków, wreszcie równowaga może być stworzona przez zmniejszenie innego aktywu. Wnioskowanie skarżącej byłoby więc zupełne, gdyby wprowadzono do niego jako jedną z przesłanek logicznych stwierdzenie, że zrównoważenie wprowadzonej do aktywów sumy stanowiło w pasywach zwiększenie zysku bilansowego, że więc suma ta została przeprowadzona również przez rachunek strat i zysków. Wnioskowanie natomiast władzy pozwanej musiałoby być uzupełnione stwierdzeniem, że suma ta odpowiadała istniejącej już pozycji pasywów lub była tylko wynikiem przesunięcia w aktywach między różnymi pozycjami, wchodzącymi w ich skład.

Otóż z protokołu rewizji ksiąg wynika (po sprostowaniu widocznej omyłki co do daty 1 lipca 1925 zamiast 1 lipca 1924), że nowo wprowadzona do aktywów na 1 lipca 1924 i figurująca w zamknięciu rachunkowym na 30 czerwca 1925 i w latach następnych pozycja „kredyt planta-

torski" była przeniesiona z istniejącego w zamknięciu na dzień 30 czerwca 1924 konta „pro diverse". Nastąpiło więc tylko przesunięcie tej pozycji z jednego konta na inne, z czego wynika, że nie mogło ono być zrównoważone podwyżką salda rachunku strat i zysków. Temu stwierdzeniu protokołu badania ksiąg skarżąca nie przeciwstawiła żadnego odmiennego twierdzenia, tak samo, jak nie zaprzeczyła w skardze stwierdzeniu zaskarżonej decyzji, że suma sporna nie została uwzględniona przy wymiarze podatku na r. 1926 drogą doliczenia do podstawy wymiaru. W tym stanie rzeczy należy uznać, iż brakująca we wnioskowaniach stron przesłanka przesądza w rzeczywistości sprawę na korzyść wnioskowania władzy pozwanej. Twierdzenie zatem strony skarżącej, że sporna suma była już przedmiotem opodatkowania i to w roku podatkowym 1926, nie znajduje uzasadnienia, a gdy z akt i twierdzeń skargi wynika, iż suma ta w ogóle była fikcyjnym pokryciem jakiejś dawnej straty, spisanie jej na straty w r. 1928/29 nie mogło być dla celów wymiarowych podatku dochodowego w myśl art. 21 i 8 p. 2 ustawy uwzględnione — uznał NTA skargę co do tego punktu za nieuzasadnioną....

ad 2) Skarga przyznaje, że strata kursowa na zobowiązaniu funtowym nie została w roku operacyjnym 1928/29 efektywnie poniesiona, lecz została wprowadzona do zamknięcia rachunkowego tylko z powodu prowadzonej likwidacji skarżącej Spółki. Otóż ten motyw może być wprawdzie uznany za istotny, o ile chodzi o ocenę prawidłowości bilansu z punktu widzenia prawa handlowego i zwyczajów kupieckich, jednak dla oceny tego bilansu dla celów wymiaru podatku dochodowego jest bez znaczenia — w tym bowiem względzie decyduje moment istotnego poniesienia straty, a ten nastąpi dopiero wtedy, gdy albo skarżąca w toku dalszej likwidacji, albo obejmująca jej majątek nowa spółka zobowiązanie efektywnie pokryje. Zarzucona zatem obraza art. 6, 10 p. 5 i art. 21 ustawy nie zachodzi, przepis bowiem art. 10 p. 5 w ogóle nie ma tu zastosowania, art. 21 zaś wyraźnie nakazuje doliczenie do zysków wszelkiego rodzaju rezerw, a więc także rezerw na pokrycie różnic kursowych, co w myśl judykatury NTA doznaje tylko ograniczenia, o ile chodzi o zobowiązania krótkoterminowe i różnice dające się w dniu zamknięcia rachunkowego niespornie ustalić. Skarżąca nie wykazała zaś, by te warunki w danym wypadku zachodziły.

I w tym więc punkcie skarga nie jest uzasadniona.

ad 3) Wedle sprawozdania, stanowiącego podstawę zatwierdzonego zamknięcia rachunkowego na r. 1928/29, figuruje w rachunku przejściowym rezerwa na podatek majątkowy w kwocie 79.731 zł 46 gr. Z rezerwy tej doliczono częściową sumę 39.214 zł 56 gr, jako odpowiadającą istotnemu stanowi zobowiązania skarżącej z tytułu podatku majątkowego.

Dopiero w sierpniu 1930 został rachunek przejściowy sprostowany przez pomniejszenie rezerwy na podatek majątkowy na kwotę 14.051 zł 75 gr, a przeniesienie reszty tej rezerwy na „fundusz międzyzwiązkowy". Sprostowanie to jednak nie było przedmiotem uchwały właściwych władz Spółki skarżącej. Skarga staje na stanowisku, że uchwała taka była zbędna, gdyż globalna suma rachunku przejściowego nie uległa zmianie. Stanowisko to oczywiście nie jest słuszne, gdyż przedmiotem zatwierdzenia władz spółki jest zamknięcie rachunkowe jako wynik rachunków, będących przedmiotem sprawozdania i badania przez organa rewizyjne spółki i zatwierdzenie takie utrwala nie tylko globalne sumy poszczególnych pozycji zamknięcia, ale także składniki tych sum. Słusznie zatem władza wzięła za podstawę obliczenia podstawy wymiaru te składniki rachunku przejściowego, jakie na tym rachunku figurowały w momencie zatwierdzenia zamknięcia rachunkowego przez władze Spółki. Późniejsze zmiany, nie zatwierdzone przez te władze, a stanowiące w istocie zmianę dyspozycji nadwyżkami bilansowymi, nie mogły być przy tym uwzględnione.

I w tym punkcie zatem skarga nie jest uzasadniona. . . .

Z przedstawionego stanu faktycznego wynika, że Cukrownia Zduny Sp. Akc. miała dług funtowy, zaciągnięty dawniej i wpisany do ksiąg w walucie polskiej, prawdopodobnie według kursu z dnia jego powstania, a następnie przerachowała ten dług w bilansie za rok gospodarczy 1928/29 według kursu z dnia bilansowego, który to kurs okazał się wyższym od pierwszego. Z podwyższenia kursu funtów angielskich wynikło podwyższenie bilansowe owego długu, wyrażone w złotych. Władze wymiarowe, a następnie wyrok NTA uznały to podwyższenie za rezerwę, która w myśl art. 21 ustawy o podatku dochodowym powinna być doliczona do zysku bilansowego. Za rozstrzygającą uznana została okoliczność, że dług nie był jeszcze spłacony, że więc podwyższenie przedstawia tylko rezerwę na pokrycie różnicy kursowej, a nie efektywną stratę kursową.

Istotę zagadnienia stanowi tedy pytanie, czy podwyższenie długu w bilansie może być uważane ze stanowiska podatkowego za rezerwę, czy nie. Art. 21 ustawy, który nakazuje doliczenie nowo utworzonych rezerw do zysku bilansowego, nie określa wcale pojęcia rezerwy. Trzeba więc przyjąć, że ustawodawca nie chciał tworzyć odrębnego pojęcia rezerwy dla celów podatkowych, lecz zdawał się na istniejące już pojęcie, określone według zasad bilansowania. Otóż według tych zasad za rezerwę, nazywaną także funduszem lub kapitałem zapasowym, zasobowym lub rezerwowym, uważać należy wszelkie podwyższenie majątku czystego właściciela przedsiębiorstwa zarobkowego ponad stan poprzedni. Majątkiem czystym jest nadwyżka majątku surowego (aktywów) nad sumę długów; ponieważ stanowi on miarę bogactwa jednostki, przeto jego podwyższenie oznacza zbogacenie właściciela. Utworzenie rezerwy w bilansie może być jawne albo też ukryte, np. przez sztuczne podwyższenie istniejącego długu, którego wysokość w rzeczywistości nie uległa zmianie; w obu wypadkach zaszło zbogacenie właściciela. Natomiast nie zachodzi zbogacenie w razie podwyższenia w bilansie długu na podstawie wyroku sądowego, który ustalił jego sumę wyżej niż była przedtem bilansowana, tak samo w razie podwyższenia długu wskutek

waloryzacji ustawowej albo wskutek zwyżki kursów obcej waluty, w której dług ma być zapłacony. We wszystkich tych wypadkach majątek czysty nie rośnie, lecz maleje, chociaż suma aktywów pozostaje bez zmiany; właściciel przedsiębiorstwa staje się uboższym a nie bogatszym. Jest przy tym rzeczą obojętną, czy podwyższony dług jest krótkoterminowy, czy też długoterminowy; w obu bowiem wypadkach skutek jest taki sam, a jedynie wypłata sumy dłużnej przypadnie raz wcześniej, raz później. Nie dopiero bowiem uiszczenie długu uboży dłużnika, lecz już samo powstanie lub podwyższenie długu bez otrzymania ekwiwalentu. Wiąże ono mianowicie jego aktywa, które musi on przeznaczyć na pokrycie długu, tak że pozostaje mu mniej do dyspozycji na inne cele. Natomiast rezerwa bilansowa nie wiąże aktywów, bo nie przedstawia zobowiązania, które by wymagało pokrycia; odpowiadająca jej część aktywów jest zatem wolna do dyspozycji właściciela i może być użyta według upodobania, oczywiście w ramach statutu, o ile chodzi o spółkę akcyjną. Rezerwa różni się zasadniczo od długu tym, że oznacza powiększenie majątku czystego, podczas gdy dług pomniejsza go o całą swoją wysokość. Jeżeli podwyższenie długu w bilansie nie jest fikcyjne, to nie jest ono tworzeniem rezerwy i nie może być uważane za część czystego zysku, którą należałoby doliczyć do podstawy opodatkowania w myśl art. 21 ustawy. Opodatkowanie dochodu przemieniłoby się wtedy już na opodatkowanie substancji majątkowej, a podatek dochodowy przybrałby charakter podatku majątkowego.

Tomasz Lulek

1687.

PODATEK DOCHODOWY.

Wydatki, odnoszące się do okresów przyszłych. — Komorne, uiszczone za lata przyszłe[1]).

Komorne, uiszczone za lata przyszłe, i w ogóle wydatki, odnoszące się do okresów czasu przyszłych, nie mogą uszczuplać dochodu podatkowego okresu wcześniejszego, z którego przychodami przyczynowo się nie wiążą.

Wyrok NTA z 5 maja 1936 l. rej. 9379/33 w sprawie firmy: „Chemimetal" Sp. Akc. dla Przemysłu Chemicznego i Metalowego w Krakowie przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na rok 1931.

Skarżąca spółka akcyjna kwestionuje legalność orzeczenia z tego powodu, iż... nie uznano potrącalności z przychodów r. 1930 kwoty 12.179,16 zł, wyrażającej komorne za lokal, zapłacone w r. 1930 za lata 1931 i 1932...

---

[1]) Por. OPA 524/34.

Nie jest sporne, że kwota 12.179,16 zł wyraża komorne za lokal uiszczone wprawdzie w r. 1930, lecz należne za lata 1931 i 1932, a zatem, że chodzi o wydatek pokryty na przyszłość. Osnowa atoli art. 6 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym, dotycząca pojęcia ustawowego dochodu podatkowego, nie pozostawia żadnej wątpliwości, że między przychodami i potrąconymi wydatkami musi zachodzić związek przyczynowy. Koszty, zgłoszone do potrącenia, muszą służyć do osiągnięcia, zachowania i zabezpieczenia t y c h przychodów, jak to ustawa wyraźnie podkreśla, a nie przychodów przyszłych. Między przychodami zatem a wydatkami w postaci „kosztów" winna zachodzić zgodność także w płaszczyźnie czasu. Wskazuje na nią także przepis art. 13 ustawy. Określenie „dochodów", w tym artykule użyte, oczywiście ma taką treść, jaką temu pojęciu nadaje art. 6, a zatem przez „dochody" rozumieć należy przychody po strąceniu wydatków, czyli dochód podatkowy. Wydatki zatem, odnoszące się do okresów czasu przyszłych, nie mogą uszczuplać dochodu podatkowego okresu wcześniejszego, z którego przychodami przyczynowo się nie wiążą. . . .

Wyrok powyższy i wyrok OPA 1688/37 poruszają sprawę kwalifikacji podatkowej pozycji tzw. „przechodnich", zwanych również „rozliczeniami międzyokresowymi" (według nomenklatury niemieckiej „transitorische Posten").

Według definicji Skalskiego (Zasady inwentaryzowania i bilansowania w przedsiębiorstwach handlowych i przemysłowych, 3 wyd., Poznań 1936) pozycje te obejmują wydatki i dochody, które podzielić można na 2 grupy:

1. takie, które wystąpiły w roku ubiegłym, ale należą w całości lub części do okresu następnego lub okresów następnych;
2. takie, które wystąpią dopiero w roku następnym lub latach następnych, lecz w całości lub części należą do roku ubiegłego.

Nauka o bilansowaniu rozróżnia pozycje przechodnie od antycypacji aktywnych i pasywnych (zob. Reisch-Kreibig, Bilanz und Steuer, t. II, 4 wyd., 1930, str. 143 i n.). Różnica między pozycjami przechodnimi a antycypacjami polega na tym, iż pozycje przechodnie faktycznie w odnośnym roku zostały poniesione, względnie wpłynęły, antycypacje zaś stanowią uwzględnienie mających być poniesionymi kosztów, względnie mających wpłynąć dochodów.

W glosie niniejszej ograniczę się do omówienia sprawy pozycji przechodnich. Rozszerzam jednakże pojęcie to na wydatki i dochody, które zostały poniesione względnie wpłynęły, a które w całości lub części dotyczą bądź okresu, w którym wystąpiły i okresów przyszłych, bądź okresów poprzedzających rok operacyjny, objęty zamknięciem rachunkowym, bądź okresów przeszłych i przyszłych.

Należy przede wszystkim rozróżnić wydatki i wpływy periodyczne od aperiodycznych.

Jeżeli chodzi o wydatki i wpływy periodyczne, podzielam całkowicie zdanie Urbana (OPA 427/33), że powinna decydować okoliczność, czy płatnik stosuje jednolite reguły księgowania z roku na rok. Wobec równomierności co do czasu wpływów i wydatków periodycznych i powszechnie przyjętej zasady jednolitości kontowań, sprawa ta nie wzbudza wątpliwości.

Zauważyć jednak muszę, że wydatki i wpływy, które z reguły są periodyczne, mogą w świetle kwalifikacji podatkowej być uznane za aperiodyczne. Np. może powstać spór co do wysokości odsetek, co do wysokości komornego, co do właściwego świadectwa przemysłowego. Płatnik w wypadkach spornych wyjaśnia definitywnie swoją sytuację prawną po upływie paru lat od razu za te lata. Taki wydatek względnie wpływ traci swój charakter periodyczny i w konkretnym wypadku należy go uznać za wydatek względnie wpływ aperiodyczny, chociażby z natury swej był periodyczny.

Nawiasowo zaznaczam, że brak (nienadesłanie) wyciągu z rachunków kontrahentów nie może z reguły być uważany za jednoznaczny z brakiem obciążenia względnie uznania płatnika. Płatnik zamykając swoje książki handlowe sam powinien decydować o wpływach i obciążeniach, które dotyczą danego roku a które w jego przekonaniu są bezsporne.

Najbardziej skomplikowana pod względem prawnym jest kwestia kwalifikacji podatkowej tych przejściowych pozycji, które z istoty swej noszą charakter aperiodyczny. Są to przede wszystkim pozycje związane z wykonaniem umów wszelkiego rodzaju, gdzie świadczenie nie jest uzależnione od czasu, jako to kupno-sprzedaż, wykonanie dzieła. Zaliczyć tu należy również prowadzenie procesu. Jako regułę należy w takich wypadkach przyjąć, że jedynie zakończenie wykonania transakcji względnie zakończenie procesu decyduje o zyskach lub stratach. Dopóki transakcja względnie sprawa nie została jeszcze zakończona, wszystkie wydatki i wpływy podlegają zaaktywowaniu względnie uwidocznieniu w pasywach bilansu jako pozycje przejściowe.

Stanowisko powyższe zdaje się potwierdzać NTA w wyroku z 28 października 1935 l. rej. 7661/32 (OPA 1688/37).

Zauważyć muszę, że kwestia pozycji z istoty swej aperiodycznych jest przedmiotem ciekawej dyskusji w niemieckiej literaturze bilansowo-prawniczej. Kwestia ta jest jednym z kardynalnych punktów dynamicznej teorii bilansowania, rozbudowanej w dziele prof. Schmalenbacha „Dynamische Bilanz" (4 wyd., 1926, str. 115; o tej teorii zob.: Lion, Die dynamische Bilanz und die Grundlagen der Bilanzlehre, 1928; Schiersand, Anwendbarkeit und Auswirkung der betriebswirtschaftlichen Bilanztheorien auf die steuerliche Erfolgsbilanz, w Vierteljahresschrift für Steuer- und Finanzrecht 1933; Halperstein, Wirtschaftliche und steuerliche Erfolgsbilanz, 1932).

Istota teorii Schmalenbacha w punkcie nas interesującym sprowadza się do tego, że bilans powinien uwzględniać nie tylko wydatki i wpływy, lecz wszelkiego rodzaju świadczenia (Aufwendungen und Leistungen), a to w tym celu, by w wykazanym za pewien okres zysku (Periodengewinn) uwzględniona została właściwa część zysków za cały czas trwania przedsiębiorstwa, względnie istnienia osoby prawnej (Totalgewinn).

Dotychczasowa praktyka uwzględniała powyższą okoliczność jedynie, gdy chodziło o amortyzację inwestycji, pomijała ją zaś przy innych pozycjach.

Nie mogę w ramach niniejszej glosy szerzej omówić powyższej teorii. Poprzestaję na ogólnikowym stwierdzeniu, że teoria Schmalenbacha — będąca niewątpliwie bardzo ciekawą próbą analizy rentowności przedsiębiorstwa — mało może być przydatna, gdy chodzi o wymiar podatku dochodowego, który z natury rzeczy musi operować wielokrotnie sztucznymi koncepcjami, nie będąc w całkowitej zgodzie z zasadami nauki o bilansowaniu.

W. J. Szatensztejn

1688.

PODATEK DOCHODOWY.

Zaliczki na przyszłe roboty[1]). — Znaczenie podpisania przez płatnika protokołu badania ksiąg.

1. Saldo kredytowe na rachunku prowadzonej przez płatnika a nieukończonej budowy nie stanowi zysku przedsiębiorstwa budowlanego, jeśli ono wynikło z wystawiania rachunków na sumy wyższe od dotychczasowych kosztów a nadwyżki te stanowią zaliczki na koszty przyszłych robót.

2. Podpisanie przez płatnika protokołu badania ksiąg handlowych oznacza tylko przyznanie stwierdzonego protokołem stanu faktycznego, nie zaś zgodę na wysnute z tego stanu przez organ rewizyjny i zamieszczone w protokole wnioski prawne.

Wyrok NTA z 28 października 1935 l. rej. 7661/32 w sprawie firmy: „Moles" Sp. Akc. w Katowicach przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1930.

Zaskarżoną decyzją nie uwzględniono odwołania skarżącej Spółki, w którym domagała się ona wyłączenia z podstaw opodatkowania doliczonych kwot 29.931 zł 57gr i 18.651 zł 77 gr, stanowiących salda kredytowe na rachunkach dwu prowadzonych przez nią a nieukończonych budów. W uzasadnieniu tej decyzji powołuje się pozwana władza na okoliczność, że protokołem badania ksiąg z 25 kwietnia 1932 stwierdzono, że salda te „stanowią zyski osiągnięte przez Spółkę na wspomnianych budowach w r. 1929", wobec czego sporne kwoty podlegają doliczeniu do zysku bilansowego.

Na zarzuty skargi rozważył NTA, co następuje:

W postępowaniu wymiarowym i w odwołaniu podnosiła skarżąca, że wykazane salda pochodzą z wystawienia rachunków zaliczkowych wyższych od poniesionych już kosztów, że jednak Spółka miała jeszcze w następnym roku wykonać szereg robót, których koszt odpowiadał w przybliżeniu tym saldom. W powołanym w decyzji odwoławczej protokole stwierdzono, że skarżąca na danych rachunkach przeprowadza po stronie debetowej zapłacone rachunki i robociznę, po stronie kredytowej wystawione na zleceniodawcę rachunki, oraz że rachunki wystawiane były przez

---

[1]) Por. OPA 1008/35 (rezerwa na koszty przyszłych robót stosownie do zobowiązania, istniejącego z mocy umowy o budowę już w dacie bilansu).

skarżącą na wyższe sumy, niż wynosiły zapłacone robocizna i zakupione dla budowy materiały. Następnie zawiera ten protokół ustęp: „Kwoty powyższe stanowią dotychczasowe wyniki przeprowadzonych robót, które Spółka wobec nieukończenia w badanym roku robót przeniosła nie na rachunek zysków i strat, lecz wykazała w pasywach bilansu".

W tym stanie rzeczy, wobec twierdzenia skarżącej, że wystawiane przez nią rachunki miały charakter zaliczkowych, a zatem pokrywających nie tylko już poniesione przez nią koszty, ale także i koszty przyszłe — ani dokonana przez organ rewizyjny dedukcja, że wynikłe skutkiem tego salda stanowią „dotychczasowe wyniki" robót, ani oparta na tej ocenie organu rewizyjnego decyzja pozwanej władzy nie mogą być uznane za rozprawienie się z zarzutami strony skarżącej. Oczywiście fakt podpisania odnośnego protokołu przez reprezentanta skarżącej firmy jest obojętny, gdyż podpis ten może oznaczać tylko przyznanie stwierdzonego protokołem stanu faktycznego, nie zaś zgodę na wysnute z tego stanu faktycznego wnioski prawne organu rewizyjnego, zwłaszcza, że organ taki nie był powołany do zamieszczania w protokole rewizji ksiąg swej oceny prawnej stwierdzonego stanu faktycznego, która to ocena należy wyłącznie do władz wymiarowych.

Skoro zatem władza pozwana nie rozprawiła się dostatecznie z zarzutami odwołania, uznał NTA postępowanie za dotknięte istotną wadliwością....

Glosa W. J. Szatensztejna — przy orzeczeniu OPA 1687/37.

1689.

PODATEK DOCHODOWY.

Księgi handlowe: Moc dowodowa ksiąg nieprawidłowyeh[1]).

Odmówienie księgom charakteru prawidłowych ksiąg handlowych z powodu formalnych braków jeszcze nie uzasadnia całkowitego ich pominięcia przy ustalaniu dochodu.

Wyrok NTA z 29 stycznia 1935 l. rej. 10.924/31 w sprawie Alfreda Sielmanna przeciw Komisji Odwoławczej w Grudziądzu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1929.

... W zaskarżonym orzeczeniu brak jakiegokolwiek uzasadnienia po-

[1]) Por. OPA 962/35, 1690/37 i n.; w zakresie podatku przemysłowego 1648/36.

minięcia ksiąg, a powołanie się na art. 63 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.) nie może być uznane za rozprawienie się z wyjaśnieniami, dotyczącymi zakwestionowanych usterek.

Brak również rozprawienia się z pozostałymi wyjaśnieniami płatnika, w których wobec ogólnikowej treści przedstawionych mu wątpliwości płatnik nie miał obowiązku szczegółowo uzasadniać poniesionej straty poza powołaniem się na księgi i na ogólne warunki pracy przedsiębiorstwa.

Zauważyć w końcu należy, iż odmówienie księgom charakteru prawidłowych ksiąg handlowych z powodu formalnych braków jeszcze nie uzasadniałoby całkowitego ich pominięcia przy ustalaniu dochodu w myśl art. 17 ustawy o podatku dochodowym.

NTA uchylił tedy zaskarżone orzeczenie w myśl art. 84 p. 3 rozporządzenia o NTA (poz. 806/32 Dz. Ust.).

Ustawa o podatku dochodowym przewiduje 3 metody ustalania dochodu: pierwszą dla osób prawnych, prowadzących prawidłowe księgi handlowe, według postanowień art. 21 ustawy, drugą dla przedsiębiorstw, nie podpadających pod postanowienie art. 21 ustawy, dla których są prowadzone prawidłowe księgi handlowe, — według postanowień §§ 18 i 34 rozp. wykon. do ustawy o podatku dochodowym (poz. 298/21 Dz. Ust., względnie §§ 13 i 32 rozp. wykon. poz. 301/36 Dz. Ust.), trzecią dla wszystkich innych źródeł dochodu (przy których prawidłowe księgi handlowe nie są prowadzone). Charakterystyczną cechą pierwszej metody ustalania dochodu jest opodatkowanie zysku bilansowego, skorygowanego ewentualnie przy zastosowaniu postanowień art. 6, 8, 10, 13 i 21 ustawy (możliwość opodatkowania nadzwyczajnych przychodów z art. 7 ustawy, ograniczenie wynagrodzenia osób wyższej administracji, niemożność korektury wpisów w księgach na korzyść osoby prawnej poza księgami, np. niemożność przyjęcia wyższej amortyzacji aniżeli ta, jaka wynika z zamknięcia rocznego względnie z uchwały walnego zgromadzenia). Charakterystyczną cechą drugiej metody ustalania dochodu jest branie pod uwagę przychodów, które mają dopiero wpłynąć na korzyść płatników, oraz takich kosztów, które zostały już zarachowane, chociaż ich jeszcze rzeczywiście nie poniesiono, o ile tylko odnoszą się do danego roku operacyjnego. Przy uwzględnieniu podanych wyżej wskazań w przedsiębiorstwach, prowadzących księgi handlowe, wykazany w zamknięciu rocznym zysk bilansowy podlega korekturze pod kątem widzenia przepisów art. 6, 7, 8, 10 i 13 ustawy o podatku dochodowym (możność wyłączenia nadzwyczajnych przychodów, możność przeprowadzania amortyzacji poza zamknięciem rocznym itp.). Przy trzeciej metodzie ustalenie dochodu następuje przy zachowaniu postanowień art. 6, 7, 8, 10 i 13 ustawy z uwzględnieniem faktycznie osiągniętych przychodów poza przychodami z art. 7 oraz faktycznie poniesionych wydatków, odpisań i odliczeń ustawowo potrącalnych.

Ustawa o podatku przemysłowym poz. 110/32 Dz. Ust. wymaga w następujących wypadkach prawidłowych ksiąg handlowych:

1) w art. 3 p. 15 — na udowodnienie transakcji eksportowych oraz transakcji z firmami zagranicznymi, wynikających z obrotu uszlachetniającego czynnego, a to celem uzyskania zwolnienia od podatku tych transakcji,

2) w art. 5 ust. 1 p. 5 — dla uznania stosunku komisu,

3) w art. 5 ust. ost. — na udowodnienie w celu wyłączenia z podstaw opodatko-

wania kosztów przewozu i ubezpieczenia towaru, wyłożonych za nabywcę, zwrotów towarów, bonifikacji i skont oraz odsetek prolongacyjnych przy transakcjach kredytowych,

4) w art. 7 — jako warunku stosowania ulgowych stawek podatkowych,

5) w art. 76 ust. 3 — na udowodnienie zeznanego obrotu,

6) w art. 94 ust. 3 p. 5 — na udowodnienie transakcji giełdowych celem uzyskania częściowego lub całkowitego zwolnienia od podatku obrotów z tych transakcji.

Poza tym ustawa o podatku przemysłowym przewiduje dla przedsiębiorstw wymienionych w art. 52 p. 1 i 2 prowadzących prawidłowe księgi handlowe oraz wymienionych w art. 54 ust. 2 obowiązek wykazywania w zeznaniu miesięcznych obrotów (art. 53 ust. 1 p. 6) oraz uiszczania miesięcznych zaliczek na podatek przemysłowy od obrotu, zaś w art. 47, 49, 75, 85 sposób ustalania obrotu przy oparciu się o księgi handlowe, prowadzone przez płatników względnie osoby trzecie.

Ordynacja Podatkowa (poz. 134/36 Dz. Ust.) nie wprowadziła istotniejszych zmian, o ile chodzi o księgi handlowe jako materiał dla ustalenia podstaw wymiaru podatku dochodowego względnie przemysłowego od obrotu, wprowadza ona jedynie obok pojęcia ksiąg prawidłowych pojęcie ksiąg rzetelnych. W szczególności Ordynacja stanowi w art. 80, że księgi, prowadzone prawidłowo i rzetelnie, stanowią podstawę dla wymiaru podatków, przy czym za prawidłowe uważa księgi, prowadzone w myśl przepisów kodeksu handlowego oraz zasad księgowania i zwyczajów handlowych (art. 81 § 1) tudzież księgi uproszczone, prowadzone według zasad, które ustala Minister Skarbu (art. 81 § 2). Za rzetelne uważa Ordynacja księgi, prowadzone zgodnie z rzeczywistością (art. 82). Wreszcie należy podkreślić, że Ordynacja przewiduje w art. 107 w sposób wyraźny możność przedkładania przez płatników na poparcie twierdzeń odwołania obok ksiąg handlowych również i zapisków.

Z przytoczonych wyżej przepisów ustawowych wynika przede wszystkim pierwsza naczelna zasada, że dla płatników podatku dochodowego i przemysłowego od obrotu księgi handlowe są dowodem na wysokość osiągniętego dochodu względnie obrotu. Odrzucając księgi handlowe płatnika jako dowód, władze wymiarowe są obowiązane każdorazowo stwierdzić, dlaczego księgi te uważają za niewiarogodne, a więc za pozbawione mocy dowodowej. Władze wymiarowe jednak, pomijając księgi handlowe przy ustalaniu dochodu lub obrotu, prawie nigdy nie stwierdzają, że uznają księgi handlowe za niewiarogodne, lecz ograniczają się jedynie do stwierdzenia, iż księgi te są nieprawidłowe. Otóż stwierdzenie nieprawidłowości ksiąg handlowych nie jest równoznaczne ze stwierdzeniem ich niewiarogodności w ogóle. Stwierdzenie nieprawidłowości ksiąg handlowych ustala jedynie istnienie uchybień natury formalnej, które mogą podawać w wątpliwość wiarogodność ksiąg. co nie jest równoznaczne ze stwierdzeniem niewiarogodności ksiąg. Stąd też stwierdzenie nieprawidłowości ksiąg hadlowych upoważnia jedynie władze wymiarowe do pominięcia mocy dowodowej ksiąg handlowych w tych przypadkach, gdy wyraźne przepisy ustawy przewidują kwalifikowany dowód z prawidłowych ksiąg handlowych. I tak w dziedzinie podatku dochodowego stwierdzenie nieprawidłowości ksiąg handlowych u osób prawnych upoważnia władze wymiarowe do pominięcia ksiąg handlowych jako dowodu na wysokość osiągniętego dochodu mającego być ustalonym w ramach art. 21 ustawy o podatku dochodowym, stwierdzenie nieprawidłowości ksiąg handlowych u osób, nie podpadających w zasadzie pod postanowienia art. 21 ustawy, upoważnia władze wymiarowe do pominięcia ksiąg handlowych jako dowodu na wysokość osiągniętego dochodu, mającego być ustalonym w ramach przepisów §§ 18 i 34 rozp. wykon. do ustawy o podatku docho-

dowym. W dziedzinie podatku przemysłowego od obrotu stwierdzenie nieprawidłowości ksiąg handlowych upoważnia władze wymiarowe do odmowy ulgowego traktowania płatników w ramach przepisów art. 3 p. 15, art. 5 ust. 1 p. 5 i ust. ost., art. 7 (ulgowe stawki podatkowe) i art. 94 ust. 3 p. 5 ustawy. Dalej stwierdzenie nieprawidłowości ksiąg handlowych upoważnia władze wymiarowe podatku przemysłowego od obrotu do odmiennego od zeznania ustalenia obrotu (art. 76 ust. 3 ustawy). Natomiast tak w dziedzinie podatku dochodowego, jak i w dziedzinie podatku przemysłowego od obrotu stwierdzenie jedynie nieprawidłowości ksiąg handlowych bez równoczesnego stwierdzenia ich niewiarogodności w ogóle nie uprawnia władz wymiarowych do zupełnego pominięcia danych z ksiąg handlowych jako dowodu na wysokość osiągniętego dochodu, mającego być ustalonym z pominięciem art. 21 ustawy o podatku dochodowym względnie z pominięciem §§ 18 i 34 rozp. wykon. do tej ustawy, ani do zupełnego pominięcia danych z tych ksiąg przy ewentualnym ustaleniu obrotu odmiennie od zeznanego.

Skoro księgi handlowe mogą być w zupełności pominięte przy ustalaniu dochodu względnie obrotu jedynie w wypadkach zasadnego stwierdzenia ich niewiarogodności jako dowodu, nasuwa się zasadnicze pytanie, czy księgi handlowe mogą być uznane za niewiarogodne tylko w razie stwierdzenia ich nierzetelności, czy też także w razie stwierdzenia uchybień natury raczej formalnej bez ujawnienia faktów, które by świadczyły o ich nierzetelności. Według art. 82 Ordynacji Podatkowej za rzetelne uważać należy księgi handlowe prowadzone zgodnie z rzeczywistością, — czyli nierzetelne będą księgi handlowe, w których nie ujawniono pewnych zaszłości, np. nie ujawniono pewnych przychodów na rzecz przedsiębiorstwa, bądź też ujawniono pewne rozchody, które w rzeczywistości nie miały miejsca. Gdyby przyjąć, że księgi handlowe mogą być uznane za niewiarogodne jedynie w razie stwierdzenia ich nierzetelności, to konsekwentnie należałoby przyjąć, że nawet w razie stwierdzenia najcięższych uchybień natury formalnej w prowadzeniu ksiąg księgi te będą zawsze wiarogodne. Tak jednak nie jest. Niewątpliwie bowiem pewne uchybienia nawet natury formalnej mogą uzasadniać uznanie danych, zawartych w tych księgach, za niewiarogodne. Wystarczy, jeżeli wymienimy wypadki stwierdzenia: wydarcia pewnej ilości kartek w księgach, wyskrobania pewnych wpisów, dopisania pewnych zaszłości na stronicach nie zapisanych przedtem w zupełności a nie wykreślonych w myśl zasad prawidłowej księgowości itp., chociażby bez równoczesnego stwierdzenia nieujawnienia w tych księgach pewnych zaszłości. Czyż i w tych wypadkach należałoby przyjąć, iż dane, zawarte w tych księgach, są wiarogodne, a zatem księgi nie mogą być pominięte jako dowód na wysokość osiągniętego dochodu względnie obrotu? Na to pytanie należy bezwzględnie odpowiedzieć przecząco. Jeżeli zaś sprawa tak się przedstawia, to trafne będzie przyjęcie zasady, iż księgi handlowe, a zatem i dane zawarte w tych księgach, mogą być uznane za niewiarogodne tak w razie stwierdzenia ich nierzetelności, jak i w razie stwierdzenia uchybień natury formalnej w ich prowadzeniu. Stwierdzenie nierzetelności w prowadzeniu ksiąg handlowych będzie zawsze uzasadniać pominięcie danych, zawartych w tych księgach, jako dowodu na wysokość osiągniętego dochodu względnie obrotu. Kiedy natomiast dane, zawarte w księgach handlowych, mogą być uznane za niewiarogodne z powodu uchybień natury formalnej w ich prowadzeniu, będzie kwestią, zależną od konkretnego wypadku. Ocena mocy dowodowej ksiąg w tych wypadkach zależeć będzie od swobodnego uznania władzy z tym ograniczeniem, że ocena ta nie może być dowolna.

W końcu parę słów należałoby poświęcić tzw. zapiskom. Co to są te zapiski, tego

nie skrystalizowała jeszcze ani praktyka, ani też teoria. W każdym razie jedno należałoby przyjąć za pewne, że uzasadnione ustalenie niewiarogodności ksiąg handlowych, a więc uzasadnione ustalenie, iż dane, w tych księgach zawarte, są niewiarogodne, stwierdza tym samym niewiarogodność tych ksiąg, nawet gdyby je uznać za zapiski. Przyjęcie innej zasady prowadziłoby do takiego wyniku, że zapiskom przyznawana byłaby wyższa moc dowodowa aniżeli księgom handlowym, co byłoby oczywiście nielogiczne. Zresztą wobec ustalenia przez Ministra Skarbu na podstawie upoważnienia, zawartego w art. 81 § 2 O. P., zasad prowadzenia tzw. uproszczonych ksiąg dla poszczególnych kategorii płatników, czy też źródeł dochodu wątpliwe się wydaje, czy w okresie obowiązywania norm uproszczonej księgowości aktualna będzie jeszcze kwestia tzw. zapisków.

Jan Urban

PODATEK DOCHODOWY.

Księgi handlowe: Moc dowodowa ksiąg nieprawidłowych[1]).

1690.

Uznanie ksiąg handlowych za nieprawidłowe nie uprawnia jeszcze władzy do pominięcia danych z tych ksiąg jako dowodu w formie zapisków na wysokość osiągniętego dochodu względnie poniesionej straty, dopóki księgi te nie zostały uznane za pozbawione w ogóle mocy dowodowej.

Wyrok NTA z 30 października 1936 l. rej. 10.819/34 w sprawie Bronisława Murawskiego przeciw Komisji Odwoławczej w Grudziądzu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1932.

1691.

Sam fakt zasadnego uznania ksiąg handlowych za nieprawidłowe nie uprawnia jeszcze władz wymiarowych do wymiaru podatku w zaoczności przy zupełnym pominięciu danych z tych ksiąg, jako środka dowodowego na wysokość osiągniętego dochodu, lecz przeciwnie władze te są obowiązane oprzeć ustalenie dochodu na sprostowanych w razie potrzeby danych z tych ksiąg, traktując je jako zapiski. Jedynie w razie stwierdzenia niewiarogodności ksiąg w ogóle dochód płatnika może być ustalony z ich pominięciem.

Wyrok NTA z 30 października 1936 l. rej. 10.221/34 w sprawie Jakuba Abramsohna przeciw Komisji Odwoławczej w Grudziądzu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1933.

---

[1]) Por. OPA 1689/37.

1692.

Ustalenie przychodu z pominięciem ksiąg z powodu nieudokumentowania danych księgowych, dotyczących przychodu, nie wyklucza jeszcze ustalenia wydatków potrącalnych na zasadzie przedłożonych przez płatnika dowodów i popartych nimi zapisków i nie uzasadnia sięgnięcia do norm średniej dochodowości.

Wyrok NTA z 15 czerwca 1936 l. rej. 1816/34 w sprawie Edwarda Szpittera przeciw Komisji Odwoławczej przy Izbie Skarbowej w Grudziądzu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1933.

1693.

Brak dowodów na przychód daje wprawdzie władzy prawo ustalenia przychodu brutto z pominięciem ksiąg na zasadzie danych, jakimi rozporządza, nie wyklucza jednak ustalenia wydatków potrącalnych na zasadzie dowodów, przedłożonych przez podatnika przy badaniu ksiąg, i nie uzasadnia zastosowania norm średniej dochodowości.

Wyrok NTA z 25 listopada 1936 l. rej. 2497/34 w sprawie Józefa Hołdowskiego przeciw Komisji Odwoławczej w Poznaniu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1932.

1694.

Księgi handlowe, które mimo swej wadliwości dają możność sprawdzenia istotnych dla wymiaru podatku dochodowego okoliczności, tj. przychodu brutto i potrącalnych wydatków, stanowią dostateczny materiał do ustalenia dochodu w myśl art. 17 ustawy o podatku dochodowym; sięgnięcie w takim przypadku do ustalenia dochodu drogą zastosowania norm średniej zyskowności stanowi istotną wadliwość postępowania.

Wyrok NTA z 9 grudnia 1936 l. rej. 6355/34 w sprawie Juliusza Bambergera przeciw Komisji Odwoławczej w Poznaniu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1932.

1695.

Nie tylko nie ma ustawowych przeszkód do ustalenia dochodu — zwłaszcza, jeśli chodzi o dochód płatnika, nie będącego osobą prawną —

na podstawie przedłożonych przez niego ksiąg handlowych, nie odpowiadających ściśle wymogom kodeksu handlowego, lecz nawet władza obowiązana jest uwzględnić dane z ksiąg handlowych, którym nie zarzuca nierzetelności, jako zapiski.

Wyrok NTA z 24 stycznia 1935 l. rej. 509/32 w sprawie ze skargi Przewodniczącego Komisji Odwoławczej w Łodzi na orzeczenie tejże Komisji w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1929 Henrykowi Kutnerowi.

1696.

Komisja odwoławcza, mając prawo oparcia wymiaru podatku dochodowego dla osób fizycznych nie tylko na prawidłowych księgach handlowych, ale także na wszelkich innych dowodach, ulegających swobodnej ocenie, może się oprzeć również na księgach, nie mających niespornego charakteru prawidłowych ksiąg handlowych, oceniając ich moc dowodową na podstawie znanych sobie stosunków faktycznych i na podstawie stanu aktów; decyzja, oparta na takiej ocenie, mogłaby ulec uchyleniu na skutek skargi przewodniczącego komisji odwoławczej tylko wtedy, gdyby ocena była dowolna.

Wyrok NTA z 26 września 1934 l. rej. 5761/32 i 5762/32 w sprawie ze skarg Przewodniczącego Komisji Odwoławczej w Łodzi na orzeczenie tejże Komisji w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1931 Franciszkowi Cyganowi i Jakubowi Islerowi.

1697.

Uznanie ksiąg handlowych, prowadzonych przez osoby prawne, za nieprawidłowe nie uprawnia jeszcze władzy do wymiaru podatku dochodowego w zaoczności przy zupełnym pominięciu danych z tych ksiąg jako środka dowodowego na wysokość osiągniętego dochodu. Wręcz przeciwnie, władze te ustalając dochód tego rodzaju osoby prawnej nie na podstawie art. 21, lecz art. 17 ustawy o podatku dochodowym, są obowiązane oprzeć ustalenie dochodu na skorygowanych w razie potrzeby danych z ksiąg, traktując księgi te jako zapiski[1]). Jedynie w razie stwierdzenia niewiaro-

---

[1]) Por. OPA 525/34, 737/34.

godności ksiąg w ogóle mogą władze ustalić dochód z pominięciem danych w nich zawartych przy zastosowaniu norm średniej zyskowności w stosunku do obrotu.

Wyrok NTA z 30 października 1936 l. rej. 8175/34 w sprawie firmy „Bacon Export Chojnice" Spółka z ogr. odp. w Chojnicach przeciw Komisji Odwoławczej w Grudziądzu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1933.

1698.

PODATEK DOCHODOWY.

Księgi handlowe: Uzasadnienie odrzucenia ksiąg.

Nie stanowi dostatecznego uzasadnienia odrzucenia ksiąg handlowych powołanie się w orzeczeniu odwoławczym na powody, przytoczone w wezwaniu do wyjaśnień, jeżeli płatnik w złożonych wyjaśnieniach i w odwołaniu zwalczał te powody.

Wyrok NTA z 29 stycznia 1935 l. rej. 11.041/31 w sprawie Zygmunta Antuszewskiego przeciw Komisji Odwoławczej w Lublinie w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1929.

...W odpowiedzi na dekret wątpliwości z 4 listopada 1929, którym podano do wiadomości skarżącego znalezione przy badaniu ksiąg formalne i materialne braki tychże, udzielił wymieniony pismem z 25 listopada 1929 szczegółowych wyjaśnień. Powołując się także w odwołaniu na te wyjaśnienia, zarzucił skarżący, że wspomniane usterki nie mogą uzasadnić odrzucenia jego ksiąg i ustalenia jego dochodu z pominięciem tychże, na podstawie norm orientacyjnych. Jeśli więc w zaskarżonym orzeczeniu jako powód zastosowania rygoru zaoczności podano nieusunięcie wątpliwości władz przez wyjaśnienia skarżącego, a w szczególności uzasadniono odrzucenie jego ksiąg powołaniem się na powody przytoczone w dekrecie wątpliwości, to uzasadnienie takie nie może właśnie wobec udzielenia przez skarżącego wyjaśnień na dekret wątpliwości, powołanych następnie w odwołaniu, być uznane za dostateczne rozprawienie się z wyjaśnieniami i zarzutami odwołania.

Zauważyć należy, że nawet w razie zasadnego uznania ksiąg handlowych skarżącego za nieprawidłowe okoliczność ta według stałej judyka-

tury NTA nie uzasadniałaby sama przez się całkowitego pominięcia ich jako środka dowodowego.

Z tych powodów uznał NTA zaskarżone orzeczenie za dotknięte istotną wadliwością postępowania....

1699.

PODATEK DOCHODOWY.

Dochód z kapitałów: Odsetki, otrzymane przez płatnika od ceny kupna, zapłaconej przez niego, a zwróconej mu wskutek rozwiązania umowy.

Odsetki, otrzymane przez płatnika od ceny kupna, zapłaconej przez niego, a zwróconej mu wskutek rozwiązania umowy, stanowią dochód w rozumieniu art. 19 ustawy o podatku dochodowym.

Wyrok NTA z 27 listopada 1935 l. rej. 5420/33 w sprawie dra Kazimierza Tarnowskiego w Toruniu przeciw Komisji Odwoławczej w Grudziądzu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1930.

Zaskarżonym orzeczeniem władza pozwana utrzymała w mocy dodatkowy wymiar podatku dochodowego od kwoty 3.084,97 zł otrzymanych przez skarżącego odsetek, które stanowią zasądzony na rzecz skarżącego wyrokiem Sądu Okręgowego w Toruniu z 20 lutego 1928 od małż. B. prawny procent od jednocześnie zasądzonej kwoty 4.261,31 zł, będącej zwrotem zapłaconej B. ceny kupna za nabytą od nich nieruchomość oraz poczynionych na nieruchomość przez skarżącego wkładów. Władza pozwana zaznaczyła w decyzji, że twierdzenie skarżącego, iż odsetki te są odszkodowaniem, jest gołosłowne, a zarazem powołała się na art. 19 ustawy o podatku dochodowym.

W skardze na to orzeczenie skarżący zarzuca niezgodne z ustawą, a mianowicie z postanowieniami p. 2, 5 i 6 art. 7 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.), uznanie otrzymanych odsetek za dochód, podlegający opodatkowaniu, podczas gdy zasądzone odsetki, jak i kapitał są niczym innym jak odszkodowaniem z powodu niesłusznego zbogacenia, względnie stanowią spieniężenie majątku lub też zwrot tegoż, albo wreszcie wpłatę z tytułu umorzenia wierzytelności — i wnosi o uchylenie zaskarżonego orzeczenia.

NTA rozważył, co następuje:

Między stronami toczy się wyłącznie spór prawny. Skarżący w toku postępowania odwoławczego na żądanie władzy przedłożył odpis powoła-

nego wyżej wyroku Sądu Okręgowego w Toruniu. Wyrok ten podaje w uzasadnieniu, że słusznie powód (czyli skarżący) z powodu niemożności małż. B. świadczenia może odstąpić od kontraktu i żądać zwrotu zapłaconej ceny kupna oraz poczynionych na nieruchomość wkładów, a to 220.000.000 mk jako ceny kupna, zaś tytułem wkładów 88.000.900 mk, razem 308.000.900 mk — co po zwaloryzowaniu wynosi 4.261,31 zł — „którą to sumę są pozwani, z uwagi na wyżej wyłuszczone powody, zobowiązani zapłacić z prawnymi odsetkami od poszczególnych kwot, zależnie od zapłacenia ich przez powoda".

Z powyższego wynika, że zasądzony został jedynie zwrot kapitału i poczynionych wkładów, a także prawny procent od kwoty zasądzonego zwrotu, a zatem że odsetki nie stanowią bynajmniej odszkodowania z tytułu niesłusznego zbogacenia, ani też że nie mają żadnego innego charakteru, jaki im przypisuje skarga. Zatem już w świetle stanu faktycznego twierdzenia i wywody skargi są chybione.

Władza uznała odsetki quaestionis za dochód w rozumieniu art. 19 ustawy, idąc przy tym po słusznej linii rozumowania, bowiem odsetki quaestionis jako prawne odsetki nie są niczym innym jak kompensatą, przyznaną przez sąd na rzecz skarżącego za niezwrócony we właściwym czasie i przetrzymany niesłusznie przez małż. B. kapitał skarżącego, co do którego istnieje presumpcja prawna, że mógł przynosić korzyści skarżącemu. Art. 19 ustawy zaś właśnie tego rodzaju odsetki obejmuje, uznając za dochód m. i. „procenty ... od nieotrzymanych w terminie sum" i „kary konwencjonalne za niezwrócony w terminie kapitał".

W świetle powyższego stanu faktycznego i prawnego okazuje się chybioną przesłanka prawna skarżącego, że postanowienia p. 5, 6, względnie 2 art. 7 ustawy eliminują odsetki quaestionis z podstaw dochodu, podlegającego opodatkowaniu. Powołany bowiem artykuł eliminuje w p. 2 wpływy ze spieniężenia majątków, w p. 5 wpłaty z tytułu umarzania wierzytelności, a nie dochody, w tej czy innej formie uzyskiwane z tych wierzytelności, zaś w p. 6 — takie przychody, które stanowią zwiększenie lub zwrot majątku, lecz nie stanowią dochodu. Odsetki quaestionis, jako odsetki prawne, jak wyżej wywiedziono, są właśnie kompensatą fruktyfikacyjną, a nie przychodem, stanowiącym zwrot czy też zwiększenie majątku.

Wobec powyższego NTA nie dopatrzył się zarzucanej obrazy prawa i oddalił skargę jako nieuzasadnioną.

NTA stanął na jedynie trafnym stanowisku, że znaczenie i charakter otrzymanej przez skarżącego kwoty odsetek wyświetlone być mogą tylko na tle sporu cywilnego, zakończonego przysądzeniem skarżącemu, jako powodowi w sporze cywilnym, tytułem odsetek wspomnianej kwoty.

Spór cywilny, zakończony wyrokiem Sądu Okręgowego w Toruniu z 20 lutego 1928, rozgrywał się w ramach postanowień obowiązującego wówczas na terenie b. zaboru niemieckiego kodeksu cywilnego z r. 1896 i postanowienia tego kodeksu musiały być wyłącznie miarodajne dla oceny znaczenia przysądzonych skarżącemu odsetek.

Nie powiedziano w zacytowanym w orzeczeniu NTA uzasadnieniu wyroku sądowego wyraźnie, czy niemożność świadczenia przez sprzedawców pochodziła z przyczyny, za którą odpowiadają, czy z przyczyny, za którą nie odpowiadają, a więc z przypadku. A zaznaczyć należy, że inaczej kształtuje się odpowiedzialność sprzedawcy w razie przypadkowej niemożności świadczenia (§ 323 k. c.), a inaczej w razie niemożności świadczenia przez sprzedawcę zawinionej (§§ 325, 326, 327, 346, 347 k. c.). Wobec tego, że uzasadnienie wyroku nie podkreśla wyraźnie, że niemożność świadczenia pochodziła z przypadku, przyjąć się musi, że pozwani sprzedawcy w toku przewodu sądowego na przypadkową niemożność się nie powoływali, a skoro sąd w uzasadnieniu zgłoszone przez skarżącego jako powoda w procesie cywilnym odstąpienie od umowy uznał za „słuszne“, zaś to odstąpienie ma zastosowanie, wedle powołanych postanowień kodeksu cywilnego, na wypadek zawinionej niemożności świadczenia, niemożności, za którą sprzedawca odpowiada, przeto — mimo braku wyraźnego zaznaczenia w uzasadnieniu wyroku — stwierdzić wolno, że zasądzenie pozwanych na zapłacenie wymienionych w orzeczeniu sum wyszło z założenia, iż niemożność tego świadczenia pochodziła z przyczyn, za które pozwani odpowiadają.

Niemniej przeto wskazane jest rozpatrzenie konsekwencji prawnych w obu wypadkach: niemożliwości przypadkowej i niemożliwości zawinionej wykonania świadczenia przy umowach wzajemnych, powszechnie synalagmatycznymi nazywanych, gdyż właśnie w kwestii, która przed forum NTA ma rozstrzygające znaczenie, czy przysądzone odsetki są dochodem, te przeciwstawne alternatywy i z nich wyłaniające się konsekwencje prawne rzucają wyraźne światło na znaczenie owych odsetek jako dochodu:

a) Gdyby przyjąć na chwilę, że niemożność świadczenia ze strony sprzedających była przypadkowa, to z mocy przepisu § 323 k. c. obowiązek świadczeń wzajemnych, a więc i cała umowa, upada, a ponieważ w danym wypadku skarżący już był sam świadczył najpierw w oczekiwaniu odwzajemnienia, które przypadkiem stało się niemożliwym, przeto po myśli § 323 mógłby on jedynie żądać zwrotu swego uprzedniego świadczenia na podstawie przepisów o niesłusznym zbogaceniu (§§ 812 II, 818). W takiej sytuacji umowa sama z siebie upada, nie ma mowy o tym, by mógł najpierw świadczący zgłaszać odstąpienie od umowy i czynić wybór między różnymi roszczeniami, przysługującymi mu na wypadek zawinionej niemożności świadczenia. Skarżący, w dobrze zrozumianym własnym interesie, nie dochodził swych roszczeń na zasadzie niesłusznego zbogacenia. Rozpatrując bowiem skrupulatnie konsekwencje oparcia swego roszczenia na zasadzie niesłusznego zbogacenia, dojrzał niewątpliwie grożące mu ryzyko majątkowe, albowiem według § 820 I, 2 zd.: „kto świadczy najpierw z przyczyny prawnej, której odpadnięcie, wedle treści aktu prawnego, za możliwe uchodziło“, nabywa w chwili odbioru świadczenia przez drugą stronę roszczenie o zwrot świadczenia w tej rozciągłości, w jakiej ono przysługuje właścicielowi przeciw posiadaczowi w chwili wyniesienia skargi (§§ 292, 987—990 k. c.). W danym więc wypadku sam zwrot wyłożonego kapitału przepisem § 820 I był opancerzony, lecz chodzi o odsetki od tego kapitału. Otóż co do odsetek postanawia § 820 II: „Zinsen hat der Empfänger erst von dem Zeitpunkt an zu entrichten, in welchem er erfährt, dass der Erfolg nicht eingetreten oder dass der Rechtsgrund weggefallen ist“; gdyby zatem skarżący był oparł swe roszczenie na zasadzie niesłusznego zbogacenia, wchodzącej w zastosowanie

w wypadku przypadkowej niemożności świadczenia po drugiej stronie, to ryzykowałby utratę procentów od uprzednio wpłaconych sum za czas między wpłaceniem tych sum a powzięciem przez drugą stronę wiadomości o tym, że kupno — z powodu późniejszej niemożności świadczenia — upadło. Widocznie więc odsetki, uzyskane już od chwili wpłaty ceny i kwoty wkładów, nie są, jak twierdzi skarżący, zwrotem z tytułu niesłusznego zbogacenia, ale są odrębną należnością z innego tytułu (o tym poniżej), nie są zwrotem w ogóle, lecz dodatkowym świadczeniem drugiej strony z tytułu niewykonania umowy. Nie są też zwrotem majątku, bo nim jest tylko cena kupna i suma wkładów, są zupełnie nową pozycją w dotychczasowym stanie majątkowym skarżącego. O charakterze prawno-ekonomicznym tej pozycji majątkowej mowa będzie poniżej.

b) Uzasadnienie wyroku sądowego wzmiankuje, że skarżący „słusznie" od kontraktu odstąpił i zażądał zwrotu ceny kupna oraz poczynionych na nieruchomość wkładów, w sumie zwaloryzowanej 4.261,31 zł, i dodaje, iż tę „sumę są pozwani... zobowiązani zapłacić z prawnymi odsetkami od poszczególnych kwot, zależnie od zapłacenia ich przez powoda", tj. przez skarżącego.

Przysądzone zatem odsetki, należne po odstąpieniu od umowy, w tym właśnie odstąpieniu mają swoje ugruntowanie, a nie w niesłusznym zbogaceniu. Skarżący osiągnął niezwykle w danych warunkach korzystny wynik procesu cywilnego, gdyż pozwani, nie broniąc się przypadkową niemożnością świadczenia, ułatwili powodowi podniesienie roszczeń w razie zawinionej niemożności świadczenia, roszczeń stawiających go w korzystniejszym położeniu, niżby ono było, gdyby był ograniczony do skargi z tytułu niesłusznego zbogacenia (wyżej ustęp „a"), albowiem § 325 zdanie 1 k. c. postanawia: „Wird die aus einem gegenseitigen Vertrage dem einem Teile obliegende Leistung infolge eines Umstands, den er zu vertreten hat, unmöglich, so kann der andere Teil Schadenersatz wegen Nichterfüllung verlangen, oder von dem Vertrag zurücktreten". Skarżący miał zatem wybór i na tym polegała jego korzystna sytuacja. Mógł — stojąc na stanowisku wiążącego obie strony kontraktu kupna — żądać wynagrodzenia szkody, mógł atoli skorzystać z prawa odstąpienia od kontraktu, mógł uważać kontrakt za wygasły i zgłosić swoje roszczenia na zasadzie postanowień kodeksu, kształtujących odrębnie (Gestaltungsrechte) prawa strony odstępującej wobec strony przeciwnej (§§ 346, 347 k. c.).

Wolno się domniemywać, że w czasach bardzo zmiennej koniunktury, w okresie waluty markowej, bo wszak do tego okresu odnosi się czas zawarcia kontraktu, skarżący uznał za rzecz korzystniejszą nie dochodzić swej szkody, gdyż pomijając nawet trudności z dowodem winy strony przeciwnej związane, proces odszkodowawczy mógł przynieść wynik mizerny, zwłaszcza jeżeli nieruchomość przepłacono, a koniunktura opadła, za co sprzedawca nie odpowiada; proces odszkodowawczy, wedle doświadczeń zwykle długo się przeciągający, miałby szanse powodzenia, o ile by cena obiektu kupionego poszła w górę. To też, w sytuacji, której domniemywać się wolno, skarżący kalkulował trafnie, wybierając prawo odstąpienia od umowy, gdyż korzystanie z tego prawa, z mocy, bardzo dla najpierw świadczącego korzystnych, postanowień kodeksu niemieckiego, salwuje odstępującemu od umowy nie tylko zwrot wyłożonego kapitału, ale także — co jest ważne dla oceny zasadności rozstrzygnięcia NTA — salwuje nieukróconą możność sfruktyfikowania wyłożonego wkładu i to od chwili dokonania go do rąk nie dotrzymującej umowy strony przeciwnej. Przez skorzystanie z alternatywy odstąpienia od umowy ugruntowane zostało na rzecz skarżącego, w miejsce uchodzącego za zlikwidowany kontraktu kupna, w szczególny sposób przez ustawę określone zobowiązanie drugiej strony: obligatio ad restituendum in integrum, ze

skutecznością ex tunc, a mianowicie rozmiar świadczenia drugiej strony na rzecz odstępującego od umowy przyjmuje się taki, jak go się przyjmuje na rzecz pozywającego właściciela przeciw posiadaczowi w dobrej wierze, od chwili litis contestatio, z tą różnicą, że tutaj rozstrzyga chwila otrzymania świadczenia, obligatio ad restituendum in integrum wyklucza zatem stosowanie przepisów o niesłusznym zbogaceniu i powód nie może wyjść z procesu z niczym, nawet na wypadek, gdyby pozwany w chwili wyniesienia skargi zbogacony już nie był (§ 818 III k. c.). Jeżeli świadczenia odstępującego od umowy polegały w pieniądzach, jak w omawianej sprawie, to obok zwrotu kapitału należą się odsetki od chwili wpłaty tych sum kapitału. „Eine Geldsumme ist von der Zeit des Empfanges an zu verzinsen" (§ 347 ost. zd. k. c.). Kodeks niemiecki wychodzi bowiem z założenia niezwykle korzystnego dla odstępującej strony, która już świadczyła, iż mianowicie strona przeciwna winna liczyć się z możliwością odstąpienia od umowy drugiego partnera, winna mieć przed oczyma ewentualność zlikwidowania umowy, jak gdyby ona w ogóle zawarta nie była — i dlatego, jeśli w uprzednim wykonaniu umowy obecnie od niej odstępujący wypłacił cenę, poczynił pieniężny wkład w kupiony obiekt, to powołany przepis § 347 obciąża sprzedawcę ponadto obowiązkiem płacenia odsetek prawnych (§ 246), albowiem ów przepis wychodzi z założenia, że w prawidłowej gospodarce kapitał odrzucać może co najmniej ustawowe odsetki, bez względu na to, czy sprzedawcy w danym wypadku przez odpowiednią lokatę ów kapitał fruktyfikowali. Już przez to samo, że kapitał wyłożony mógł skarżącemu odrzucać procenty, kodeks niemiecki w ów oblig ad restituendum in integrum wstawia kategoryczny obowiązek drugiej strony płacenia odsetek ustawowych, gdyż wkład nie może być nieprocentowany, jak to wyraźnie postanawia § 256 k. c.

Ugruntowana na rzecz odstępującego od umowy obligatio ad restituendum in integrum nakłada na drugą stronę bardzo ostrą odpowiedzialność, analogiczną do odpowiedzialności tego, kto odbierając uprzednie świadczenie świadom jest braku podstawy prawnej tego świadczenia (§ 819 I), mimo że tutaj ta strona co najwyżej mogła sobie uprzytomnić, że z mocy § 347 po zgłoszeniu odstąpienia ten brak podstawy prawnej zaistnieć może, a ponieważ taką sytuację mogła przewidzieć, przeto przepis § 347 domaga się od niej, by była przygotowana i to od chwili otrzymania świadczenia na sytuację analogiczną do sytuacji, w jakiej jest posiadacz po doręczeniu mu skargi o własność odnośnie do rzeczy i pożytków, gdyż posiadacz w dobrej wierze, po doręczeniu mu skargi o własność, odpowiada za wszelkie pożytki, jakie mógł osiągnąć wedle zasad racjonalnej gospodarki, za wszelką szkodę, pogorszenie lub zniszczenie rzeczy (§§ 292, 987—990 k. c.).

W powyższym oświetleniu wyniku sporu prywatno-prawnego kwalifikacja przysądzonych skarżącemu odsetek jako dochodu podlegającego opodatkowaniu nie może ulegać najmniejszej wątpliwości. Odsetki są wszak jednym z rodzajów dochodu, jakie odrzucać może pewien majątkowy przedmiot. Przyjmując na chwilę, że kontrakt o nieruchomość w omawianym sporze byłby prawidłowo wykonany i skarżący byłby tę kupioną nieruchomość wynajął lub wydzierżawił, czyż osiągnąwszy w postaci czynszu dochód mógłby kwestionować dopuszczalność wymiaru podatku dochodowego? A wszak już praktyczni Rzymianie przyrównują odsetki jako wynagrodzenie za używanie cudzego kapitału, przydając im trafną nazwę „usurae", do czynszów: „Usurae vicem fructuum optinent et merito non debent a fructibus separari... (D 22, 1, 34 i 36). A według powszechnie przyjętej nauki Petrażyckiego (Die Lehre vom Einkommen) są odsetki w stosunku do pobierającej je osoby periodycznym dochodem, pobieranym z przedmiotu majątkowego. Odsetki, przysądzone skarżącemu, są — aby użyć jędrnego

wyrażenia Petrażyckiego — ekwiwalentem za „geopfertes Einkommen". Skarżący, w nadziei (nieziszczonej) nabycia nieruchomości, poświęcił swój kapitał, ale także osiągalny od kapitału dochód; słuszność zatem domaga się ekwiwalentu tej ofiary, poniesionej przez skarżącego. Jeśli z mocy § 347 k. c. wskutek odstąpienia skarżącego, uważać się ma kontrakt za niebyły, to tym ekwiwalentem poniesionej ofiary jest dochód, jaki mógł być pobrany przez pozwanych sprzedawców od wpłaconego kapitału, chyba co najmniej w wysokości ustawowych odsetek. Z treści obligationis ad restituendum in integrum wynikający obowiązek sprowadzenia takiej sytuacji, jaka by była, gdyby umowa w ogóle do skutku nie przyszła, obejmuje restytucję kapitału włożonego i ponadto świadczenie dodatkowe, tj. prawne odsetki, liczone od chwili wręczenia kapitału, gdyż jest rzeczą słuszną, by sprzedawca w prawidłowej gospodarce każdego czasu możliwą fruktyfikację kapitału, bez słusznej przyczyny — jak się ex post okazało — przetrzymywanego, wyrównał przynajmniej przez zapłatę ustawowych odsetek. Uważać zatem należało za chybione stanowisko skargi, że przysądzone odsetki są spieniężeniem majątku, gdyż one stanowią, jako dochód, nowe aktywum w majątku skarżącego, nie są zwrotem tego majątku, lecz — obok przysądzonego zwrotu wpłaconych sum — jako dochód w postaci świadczenia ubocznego, dodatkowego, zwiększyły majątek skarżącego, są jako dochód dodatkową wpłatą, która wraz ze zwróconym kapitałem jako zapłata (solutio) umorzyła wierzytelność skarżącego do sprzedawców o przywrócenie jego sytuacji majątkowej do stanu z czasu przed zawarciem kontraktu kupna.

NTA, zgodnie z Komisją Odwoławczą, ujmuje przysądzone odsetki jako równoważnik dochodu od niesłusznie przetrzymanego przez sprzedawców kapitału, a skoro art. 19 ustawy o podatku dochodowym takie odsetki od nieotrzymanych w terminie sum uznaje za dochód, co jest zgodne z prawno-ekonomicznym pojęciem dochodu, przeto wymiar podatku od tego dochodu jest zgodny z prawem.

Prof. dr Marceli Chlamtacz

1700.

PODATEK DOCHODOWY.

Okres gospodarczy osoby prawnej, inny niż roczny[1]). — Podstawa wymiaru za pierwszy okres operacyjny, nie sięgający roku[2]).

1. Ocena, czy okres gospodarczy osoby prawnej, prowadzącej prawidłowe księgi handlowe, winien stanowić podstawę wymiaru w myśl art. 21 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym (poz. 6/36 Dz. Ust.), zależy wyłącznie od tego, czy dany okres z punktu widzenia przepisów kodeksu handlowego uznać należy za prawidłowy. (Teza).

---

[1]) Por. OPA 211/33 (zmiana okresu gospodarczego), 593/34 (przejście z okresu operacyjnego na kalendarzowy lub odwrotnie).

[2]) Por. OPA 289/33, 629/34.

2. Dla płatnika, nie podpadającego pod przepis art. 30 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym (poz. 6/36 Dz. Ust.), podstawę wymiaru podatku od dochodu, osiągniętego w pierwszym okresie operacyjnym, nie sięgającym roku (art. 13), stanowi dochód faktycznie osiągnięty, bez przeliczenia na cały rok, przewidzianego w art. 31. (Teza).

Wyrok NTA z 16 czerwca 1936 l. rej. 1264/33 w sprawie firmy: Łowickie Zakłady Przemysłowe Cukrownia i Rafineria „Irena“ Sp. Akc. przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1931.

Skarga zarzuca przede wszystkim obrazę art. 21 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.) z tego powodu, że zaskarżoną decyzją władza pozwana odmówiła wnioskowi odwołania o wzięcie za podstawę wymiaru podatku dochodowego na r. 1931 zamknięcia rachunkowego za czas od 1.VII.1928 do 31.I.1930, które walne zgromadzenie skarżącej Spółki zatwierdziło uchwałą z 30 października 1931, reasumując równocześnie poprzednią uchwałę, zatwierdzającą zamknięcie rachunkowe za czas od 1.VII.1929 do 31.I.1930. Wymiar oparty został na pierwotnym, zreasumowanym zamknięciu rachunkowym.

Zarzut ten byłby w zasadzie słuszny. Skoro w toku postępowania wymiarowego i przed dokonaniem wymiaru skarżąca przedłożyła uchwałę walnego zgromadzenia, reasumującą poprzednio przedłożone zamknięcie rachunkowe, oraz nowe zamknięcie, zatwierdzone przez właściwy organ Spółki, — nie miała władza podstawy prawnej do wzięcia za bezpośredni punkt wyjścia wymiaru, opartego na przepisie art. 21 ustawy, nie istniejącego już zamknięcia rachunkowego. Zreasumowane zamknięcie bowiem przestało z chwilą reasumcji odpowiadać wymogom art. 21 („zatwierdzone zamknięcie“), a zamknięciem w rozumieniu tego przepisu stało się zamknięcie nowe, zatwierdzone przez walne zgromadzenie.

Niemniej jednak w myśl art. 21 miała władza prawo żądać dostosowania w celu wymiaru podatku tego zatwierdzonego zamknięcia do przepisów ustawy o podatku dochodowym, w szczególności też dostosowania go do wymogów art. 13 tej ustawy, nakazującego ustalenie podstawy wymiaru wedle okresów rocznych — kalendarzowych, operacyjnych lub gospodarczych, od której to reguły odstępstwo byłoby dopuszczalne tylko, o ile ono byłoby zgodne z obowiązującymi przepisami prawa akcyjnego. Przepisy bowiem kodeksu handlowego muszą być uznane za wyłącznie decydujące o tym, czy zamknięcie rachunkowe spółki prawa handlowego, obejmujące okres inny niż roczny, może być uznane za prawidłowe, a tym samym nadające się do wzięcia za podstawę wymiaru podatku z art. 21 ustawy (por. § 20 ust. 2 i 3 rozp. wykon. poz. 301/36 Dz. Ust.). Sporzą-

dzone przez skarżącą i zatwierdzone przez jej organa zamknięcie za okres 19 miesięcy warunkom tym nie odpowiadało. Skoro zaś Spółka rozpoczęła faktyczną działalność z dniem 1 lipca 1929 (od tego bowiem czasu są prowadzone jej księgi handlowe, księgi zaś poprzedniego właściciela przedsiębiorstwa zostały zamknięte na dzień 30 czerwca 1929), a wedle jej statutu pierwszy rok operacyjny kończył się 31 stycznia 1930, miała w tym stanie rzeczy władza prawo żądać zestawienia dla celów podatkowych pierwszego bilansu za okres od 1.VII.1929 do 31.I.1930. Wobec tego, że bilans taki został faktycznie przez Spółkę sporządzony, władza nie przekroczyła swych uprawnień, biorąc ten bilans za podstawę ustalenia wymiaru podatku dochodowego i traktując go tym samym jako sprostowany w myśl wymogów ustawy o podatku dochodowym bilans podatkowy; niewątpliwie bowiem wyeliminowanie z zatwierdzonego zamknięcia rachunkowego Spółki, obejmującego okres od 1.VII.1928 do 31.I.1930, pozycji, odnoszących się do okresu czasu od 1.VII.1928 do 1.VII.1929, zaczerpniętych do tego bilansu z ksiąg poprzedniego właściciela przedsiębiorstwa, dałoby ten sam wynik końcowy, jaki uwidoczniony został w bilansie, sporządzonym poprzednio przez Spółkę za czas od 1.VII.1929 do 31.I.1930 na podstawie jej ksiąg handlowych.

W tych warunkach zatem zarzut obrazy art. 21 ustawy nie jest w danym wypadku uzasadniony.

Biorąc za podstawę ustalenia dochodu podatkowego zamknięcie rachunkowe za czas od 1.VII.1929 do 31.I.1930 musi się wszelkie pozycje książkowe, które znajdują wyraz w końcowych saldach ujawnionych w tym zamknięciu, traktować pod kątem widzenia przepisów art. 6 i 13 ustawy o podatku dochodowym, ustalając w szczególności, o ile chodzi o pozycje wydatkowe, ich związek z osiągnięciem dochodu w miarodajnym okresie. Okoliczność, że zaksięgowane w księgach Spółki wydatki zostały poniesione przed rozpoczęciem jej działalności, nie dyskwalifikuje sama przez się ich potrącalności, w ten sposób bowiem Spółka dała wyraz w swych księgach przyjęciu tych wydatków, jako poniesionych na jej rachunek. Brak więc w zaskarżonej decyzji rozprawienia się z zarzutami odwołania w tej płaszczyźnie stanowi istotną wadliwość postępowania, zwłaszcza, że Spółce nie zakomunikowano, które wydatki zostały uznane za niepotrącalne i nie dano jej tym samym możności merytorycznej obrony co do poszczególnych doliczonych pozycji wydatkowych. Samo powołanie w zaskarżonej decyzji przepisów art. 6, 13 i 21 nie mogło być w tym stanie rzeczy jej dostatecznym uzasadnieniem.

Słuszny w końcu jest również zarzut wadliwego ustalenia podstawy wymiaru. Pierwszy okres operacyjny, nie przekraczający roku, musi być traktowany tak jak pełny rok operacyjny i nie ma podstawy prawnej do

ustalania wysokości podatku za ten okres według proporcji do podatku od dochodu, doprowadzonego do stosunku rocznego. Cyfra dochodu, ustalonego za ten okres, stanowi zarazem ostateczną podstawę obliczenia podatku. Tylko bowiem dla osób, wymienionych w art. 76 ust. 2 ustawy (art. 30 ust. 2 w brzmieniu poz. 6/36 Dz. Ust.), przewiduje art. 77 (art. 31) obliczenie dochodu i podatku w stosunku rocznym, natomiast dla innych płatników dochód, osiągnięty w pierwszym okresie operacyjnym, stanowi w myśl art. 13 podstawę wymiaru podatku bez względu na to, czy został on osiągnięty przez działalność gospodarczą trwającą cały rok, czy też krótszą.

Z tych powodów NTA uchylił zaskarżone orzeczenie w myśl art. 84 p. 3 rozporządzenia o NTA (poz. 806/32 Dz. Ust.).

1701.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Przedsiębiorstwa przez prawo zabronione — obowiązek podatkowy[1]).

1. Przedsiębiorstwa, przez prawo zabronione, chociażby prowadzenie ich nie zawierało naruszenia przepisów karnych, nie podpadają pod przepisy ustawy o podatku przemysłowym.

2. Prowadzenie przedsiębiorstwa dzierżawy poboru opłat rytualnych w rzeźni miejskiej, jako pozbawionego prawa istnienia (§ 29 rozp. min. poz. 698/31 Dz. Ust.), nie nakłada tym samym obowiązków podatkowych, wynikających z ustawy o podatku przemysłowym.

Wyrok Izby Karnej (s. 3) SN z 2 listopada 1936 3 K. 1621/36.

...Ustawa z 15 lipca 1925 o podatku przemysłowym nakłada obowiązek podatkowy na przedsiębiorstwa i zajęcia, w ustawie tej określone. Wspomniana ustawa nie zawiera postanowienia, by od obowiązku podatkowego miały być wyłączone przedsiębiorstwa i zajęcia przez prawo zakazane; postanowienie takie było zbędne, jako wynikające z ogólnych zasad prawa. Przedsiębiorstwa, oparte na przestępstwie, np. tajna gorzel-

---

[1]) Por. OPA 1664/37 (obowiązek podatkowy przedsiębiorstwa, prowadzonego bez przepisanej koncesji).

nia, wyłączna sprzedaż przedmiotów przemycanych lub kradzionych itp., nie są przedsiębiorstwami powołanymi do wykonywania określonych zadań gospodarczych, lecz stanowią wykonywanie działalności przestępnej. Również przedsiębiorstwa przez prawo zabronione, chociażby prowadzenie ich nie zawierało naruszenia przepisów karnych, nie podpadają pod przepisy ustawy o podatku przemysłowym; przedsiębiorstwo takie, jako przez prawo niedopuszczalne, musi być zamknięte i nie może stwarzać żadnych praw, a więc i obowiązków, niezbędnych dla uzyskania tych praw.

Stosownie do rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 14 października 1927 o wyznaniowych gminach żydowskich poz. 500/28 Dz. Ust. i rozp. wykon. Ministra Wyzn. Rel. i Ośw. Publ. z 9 września 1931 poz. 698 Dz. Ust. wykonywanie uboju rytualnego należy do obowiązków gminy żydowskiej, przy czym w myśl § 29 pow. rozp. min. wydzierżawienie przez zarządy gmin dochodów z uboju nie jest dozwolone. Nie chodzi tu zatem o umowę, zawartą z naruszeniem przepisów prawa prywatnego, rodzącą skutki między kontrahentami w prawie tym przewidziane, lecz o przekroczenie przepisów prawa publicznego, zawierającego bezwzględny zakaz tego rodzaju typu przedsiębiorstw.

Gdyby przeto działalność oskarżonych ograniczała się do dzierżawy poboru opłat rytualnych w rzeźni miejskiej, natenczas prowadzenie przedsiębiorstwa dzierżawy, pozbawionego a priori prawa istnienia, nie nakładałoby na oskarżonych obowiązków podatkowych, wynikających z ustawy o podatku przemysłowym, i należałoby ich przy zastosowaniu art. 517 k. p. k. uniewinnić. Sąd ustalił jednak, że gmina wyznaniowa żydowska w Tarnowie prowadziła na własną rękę rzeźnię drobiu i działalność oskarżonych rozciągała się również na tę rzeźnię, to też należało ustalić, czy rzeźnia ta stanowiła oddzielny zakład przemysłowy, obliczony na zysk i czy podpadała pod pojęcie przedsiębiorstwa, określonego w art. 1 ustawy o podatku przemysłowym (Zb. orz. 77/32[1]) i 57/34[2])). W razie potwierdzenia tych okoliczności oskarżeni ponosiliby odpowiedzialność wyłącznie za niewykupienie świadectwa przemysłowego na przedsiębiorstwo prowadzonej rzeźni drobiu oraz w innym już postępowaniu z art. 126 i 38 prawa przemysłowego za niezawiadomienie władzy przemysłowej o zawartej umowie dzierżawy. W przeciwnym wypadku musiałoby nastąpić uniewinnienie oskarżonych.

---

1) OPA 6/32.

2) Teza powołanego wyroku SN z 28 listopada 1933 1 K. 636/33 brzmi: Ubój rytualny bydła, prowadzony przez żydowską gminę wyznaniową, nie stanowi wolnego przemysłu, obłożonego podatkiem przemysłowym. — Por. także wyrok SN z 31 sierpnia 1933 2 K. 564/33, ogłoszony w OPA 703/34.

Uchybienia powyższe dotyczą nie tylko wnoszącego kasację oskarżonego, lecz i pozostałych skazanych zaskarżonym wyrokiem, to też SN zaskarżony wyrok z mocy art. 517 k. p. k. uchylił w całości.

1702.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Przedsiębiorstwa w stanie likwidacji — obowiązek podatkowy[1]).

Okoliczność, że przedsiębiorstwo znajduje się w stanie likwidacji, nie ma wpływu na jego obowiązek podatkowy.

Wyrok NTA z 22 stycznia 1936 l. rej. 9279/33 w sprawie firmy: „Westbank" Tow. Akc. w likw. w Wolsztynie przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za lata 1927—1931.

...Co się tyczy wymiaru podatku od obrotu, to skarga twierdzi, że od chwili uchwały o likwidacji firmy, tj. od 8 czerwca 1927 spółka akcyjna przestała istnieć, likwidatorowie zaś ograniczają się wyłącznie do takich interesów, które zmierzają do zlikwidowania majątku spółki. Czynności, mające ten cel na oku, a mianowicie przyjmowanie spłaty pożyczek i odbieranie odsetek od udzielonych dawniej pożyczek nie nadają — zdaniem skargi — spółce przymiotu instytucji kredytowej w pojęciu załącznika do art. 23 ustawy o podatku przemysłowym cz. II lit. A rozdz. III. Otóż ustawa wspomina o instytucjach kredytu krótkoterminowego nie tylko w cytowanym przez skargę przepisie, ale także w innych miejscach (np. art. 5 p. 2), zatem wywód skargi, że ustawa w załączniku do art. 23 cz. II lit. A rozdz. III ma na myśli instytucję kredytu krótkoterminowego w specjalnym znaczeniu, przez ten tylko przepis wytworzony, chybia celu. Przeciwnie, okoliczność, że ustawa nigdzie nie nadaje użytemu przez siebie pojęciu specjalnego znaczenia oraz że mówi o nim w różnych miejscach, wskazuje na to, iż ustawa mówi o instytucjach kredytu krótkoterminowego jako o przedsiębiorstwach, tworzących osobny rodzaj ogólnego pojęcia przedsiębiorstwa handlowego z art. 1 ustawy. Skarga musiałaby tedy dowieść, że przedsiębiorstwo handlowe względnie przemysłowe, znajdujące się w likwidacji, w ogóle jest zwolnione od podatku przemysłowego. Tego zaś skarga nie mogłaby dowieść, ponieważ ustawa o podatku prze-

---

[1]) Por. w zakresie podatku dochodowego OPA 1571/36.

mysłowym takiego przepisu nie zawiera. Czy zaś przedsiębiorstwo znajduje się w likwidacji czy nie, to — aczkolwiek często w minimalnych rozmiarach — wykonywa czynności należące do jego istoty, a więc np. przedsiębiorstwo handlowe sprzedaje towary, przedsiębiorstwo bankowe pobiera odsetki, czyli przedsiębiorstwo dokonywa obrotów w rozumieniu art. 5 ustawy o podatku przemysłowym. Według tego przepisu zaś każdy określony w nim obrót podlega podatkowi.

Trybunał zauważa, że w podobnym kierunku idzie judykatura SN (por. np. wyrok z 2 grudnia 1932 II 4 K. 888/32[1])). Wyrok ten dotyczy wprawdzie obowiązku wykupienia świadectwa przemysłowego przez pozostający w likwidacji bank, lecz skoro według art. 6 ustawy o podatku przemysłowym podatek pobiera się w formie świadectw przemysłowych oraz w formie podatku od obrotu, to w braku odrębnych przepisów dla jednej z form tego podatku, ustalone zasady dla jednej formy obowiązują i dla drugiej, a w tej właśnie kwestii brak odrębnych przepisów.

Z zasad powyższych należało oddalić skargę jako nieuzasadnioną.

1703.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Obrót domu bankowego w likwidacji[2]).

1. Dla kwalifikacji prawnej wpływów przedsiębiorstwa bankowego ze stanowiska przepisów ustawy o podatku przemysłowym nie ma znaczenia okoliczność, że przedsiębiorstwo znajduje się w stanie likwidacji.

2. Obrotem podatkowym w rozumieniu art. 5 p. 2 ustawy o podatku przemysłowym poz. 110/32 Dz. Ust. są także odsetki przez przedsiębiorstwo bankowe w czasie likwidacji pobrane a) od reszty ceny kupna za nieruchomości, przez przedsiębiorstwo sprzedane, oraz b) od czasowych lokat pieniężnych na rachunkach bieżących w innych bankach. (Teza).

---

[1]) OPA 256/33.

[2]) Por. OPA 1702/37. — Co do obrotu domów bankowych w ogóle por. OPA 32/32 (wydatki, obciążające rachunek zbiorowy klientów, na porto itd.), 336/33 (opłaty stemplowe od obrotu papierami wartościowymi i od wynajmu skrzynek depozytowych, wpływy z tytułu kurtażu), 469/33 (koszty protestów weksli, zwracane przez klientów), 987/35 (zwyżka kursu posiadanych papierów wartościowych), 1014/35 (zysk brutto ze sprzedaży udziałów spółki z ogr. odp.), 1015/35 (należne procenty), 1143/35 (procenty od papierów wartościowych).

Wyrok NTA z 28 września 1936 l. rej. 8602/34 i 8603/34 w sprawie firmy: Bank Handlowy Wilhelm Landau Sp. Akc. w likw. w Warszawie przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za lata 1931 i 1932.

Do wymiaru podatku przemysłowego od obrotu za lata 1931 i 1932 przyjęły władze jako obrót podatkowy odsetki, pobrane od reszty ceny kupna, należnej za 2 nieruchomości w Warszawie i w Łodzi, sprzedane Polskiemu Bankowi Przemysłowemu Sp. Akc. we Lwowie, oraz odsetki, pobrane od lokat pieniężnych na rachunku bieżącym w różnych bankach. Kwalifikacja prawna tych wpływów w ramach art. 5 p. 2 ustawy o podatku przemysłowym była przedmiotem odwołań skarżącej spółki akcyjnej oraz zapadłych orzeczeń odwoławczych i jest przedmiotem sporu kasacyjnego, wszczętego przez skarżącą w dwóch skargach....

Nie jest sporne między stronami, że skarżąca spółka w latach 1931 i 1932 jeszcze istniała jako taka, chociaż znajdowała się w stanie likwidacji. Również nie jest sporne, że w tym okresie czasu prowadziła prawidłowe księgi handlowe, a mianowicie dziennik i inwentarz poświadczone oraz księgę główną i arkusze kasowe i inne pomocnicze rachunki tudzież że w przedsiębiorstwie bankowym w likwidacji zatrudniała — oprócz likwidatorów (4) — jednego pracownika. Przedsiębiorstwo bankowe atoli jest nim, chociaż jest w stadium likwidacji, tak długo, dopóki nie zostanie całkowicie zaniechane, a więc niezależnie zarówno od ilości poszczególnych czynności z takim przedsiębiorstwem związanych, jako też od celu takich czynności, tzn. bez względu na to, że celem działalności likwidacyjnej jest i winno być zakończenie wszystkich interesów, zrealizowanie wierzytelności, spieniężenie majątku i zaspokojenie wierzycieli.

Skarżąca spółka jest więc w błędzie, jeśli jako moment istotny uznania wpływów przedsiębiorstwa bankowego za obrót podatkowy wysuwa zamiar osiągania zysku z dokonywanych czynności i w tej płaszczyźnie odmawia cech podatkowych wpływom swego przedsiębiorstwa tylko dlatego, że pochodzą one z czynności likwidacyjnych. Do pojęcia bowiem przedsiębiorstwa handlowego, jakim właśnie jest w rozumieniu ustawy o podatku przemysłowym przedsiębiorstwo bankowe, należy znamię zyskowności czynności, związanych z takim przedsiębiorstwem. Czynności takiego przedsiębiorstwa jednak uchodzą zawsze za dokonywane w celu osiągnięcia zysku, bez względu na wyniki ekonomiczne poszczególnych czynności. Skoro przedsiębiorstwo bankowe w likwidacji jest nadal przedsiębiorstwem handlowym, to jest i musi być ze stanowiska ustawy o podatku przemysłowym obojętną rzeczą, czy czynności w okresie likwidacji w wyniku swoim dają zyski czy też straty. Dla kwalifikacji prawnej wpły-

wów z takich czynności miarodajnym sprawdzianem są przepisy art. 5 p. 2 ustawy.

Według tych zaś przepisów za obrót podatkowy uznaje ustawa m. i. w domach bankowych sumę pobranych i należnych procentów bez odróżnienia tytułu należności tychże, czyli nie czyni ustawa różnicy, czy procenty płyną z lokat i z jakiego rodzaju lokaty, czy też z wierzytelności lub z innego tytułu. Wpływów z procentów nie wiąże też ustawa, jak błędnie wywodzi skarga, z świadczeniem usług sensu stricto, tj. takich, za które z reguły pobiera się prowizję lub komisowe. W ramach tego przepisu zatem są też rzeczą obojętną zarówno przyczyny lokaty procentowej majątku czy też jego części, jako też czas trwania tejże.

Skarga przywiązuje wagę do tej okoliczności, że sama należna cena kupna nie może stanowić składnika obrotu podatkowego przedsiębiorstwa bankowego, ponieważ nie jest ona wynikiem bankowej działalności skarżącej firmy i z tej niespornej — jak stwierdza — przesłanki snuje wniosek, że także procenty od tej „reszty ceny kupna" nie stanowią obrotu w myśl art. 5 p. 2 ustawy.

Tej argumentacji atoli brak zasadności.

Nie chodzi o podatek od reszty ceny kupna, lecz od korzyści materialnych, związanych ze sposobem lokaty tejże sumy.

Skarżąca twierdzi, że umówione odsetki stanowiły ekwiwalent umowny dla skarżącej „w razie niezapłacenia w terminie kapitału", tj. ceny kupna przez nowonabywcę. Z tego wynika więc, że te sporne odsetki wyrażały in concreto, jak zresztą zwykle w takich wypadkach, równoważnik tych korzyści, jakie osiągnął nabywca z przetrzymania należnej zbywcy gotówki w czasie między terminem płatności ceny a terminem rzeczywistego uiszczenia. Są to więc p r o c e n t y od wierzytelności pieniężnej. Do zacieśnienia zaś podstawy procentów w ramach art. 5 p. 2 ustawy do „pożyczek" oprocentowanych, jak chce skarżąca, brak należytego oparcia w osnowie tego przepisu. Wysunięta w skardze koncepcja o odsetkach prolongacyjnych nie jest trafna, a już zupełnie brak podstawy do stosowania w drodze analogii zasady, ustalonej w orzecznictwie NTA w odniesieniu do odsetek prolongacyjnych w wypadku sprolongowania terminu płatności ceny kupna, należnej za sprzedany t o w a r w przedsiębiorstwie handlu towarowego.

Ustawowe zatem pojęcie obrotu podatkowego przedsiębiorstwa bankowego wypełniają także odsetki, przez przedsiębiorstwo bankowe w czasie likwidacji pobrane od reszty ceny kupna za nieruchomości przez przedsiębiorstwo sprzedane oraz od czasowych lokat pieniężnych na rachunkach bieżących w innych bankach.

Istota czynności bankowych polega na operacjach kredytowych za-

równo czynnych, jako też biernych. Korzyści pieniężne więc z wszelkiego rodzaju lokat kapitałowych są obrotem takiego przedsiębiorstwa bez względu na to, czy i jak przedsiębiorstwo to lokuje swoje fundusze u osób trzecich, poszukujących kredytu, czy też w przedsiębiorstwach, przyjmujących wkłady oprocentowane w wykonywaniu operacji tzw. biernych.

W myśl powyższych rozważań NTA uznał skargi za nieuzasadnione.

Pierwsze pytanie, które było przedmiotem rozpoznania NTA w danej sprawie, a mianowicie kwestia, czy ma znaczenie dla kwalifikacji prawnej wpływów z operacji przedsiębiorstwa bankowego ta okoliczność, że przedsiębiorstwo znajduje się w stanie likwidacji, zdaniem moim, rozstrzygnięte zostało przez NTA trafnie.

Nie pozbawia bowiem przedsiębiorstwa tego charakteru ta okoliczność, że znajduje się ono w stanie likwidacji. Działalność kupca także likwidującego swe przedsiębiorstwo jest w dalszym ciągu działalnością, skierowaną na osiągnięcie zarobku — czy ten zarobek ma w danym przypadku miejsce czy też nie, to jest już kwestią faktu i jak trafnie stwierdza omawiane orzeczenie, nie ma znaczenia przy ustalaniu charakteru działalności. Jest tu sytuacja, zbliżona do tej, jaka istnieje, gdy przedsiębiorstwo nawet w swej normalnej dzialalności pracuje bez zysku, gdy przedsiębiorca żadnego zarobku nie osiąga.

Wniosek powyższy, wysnuty w odniesieniu do zagadnień podatkowych, znajduje swe poparcie również w prawie handlowym.

Tak więc np. uznać należy, że również czynności likwidacyjne są czynnościami handlowymi. Czynnościami handlowvmi są bowiem wszystkie czynności prawne kupca, związane z prowadzeniem jego przedsiębiorstwa (art. 498 kod. handl.). Dopóki więc istnieje przedsiębiorstwo choćby w stanie likwidacji, dopóty też wszelka działalność winna być uważana za działalność przedsiębiorstwa, choćby działalność ta miała na celu zlikwidowanie przedsiębiorstwa. Trafny jest, jak się zdaje, pogląd panujący na tle § 343 niem. kod. handl., który to przepis w omawianym zakresie odpowiada naszemu art. 498, głoszący, że jeżeli chodzi o czas, to za czynności handlowe uważa się wszelkie czynności od powstania do zakończenia przedsiębiorstwa. Oto co w tym kierunku czytamy np. w znanym komentarzu Düringera-Hachenburga (Das Handelsgesetzbuch, t. IV wyd. 1932, § 343 uw. 3, str. 373): „Zeitlich gehören hierher alle Geschäfte des Handelsbetriebs von dessen Beginn bis zu seiner Beendigung.... Es gehören andererseits hierher auch alle Geschäfte, die zum Zwecke der Liquidation des aufgegebenen Geschäfts vorgenommen werden (vgl. auch RG in I. W. 03,63)". Ten sam pogląd wypowiada także Neufeld-Schwarz (Handelsgesetzbuch, 1931, t. II, § 343 uw. 10, str. 3): „Die Vorbereitungs-und die Abwicklungsgeschäfte sind ebenfalls Handelsgeschäfte.... Als Abwicklungsgeschäfte sind zu nennen die Liquidationsgeschäfte...."

Również uznać należy, że dopiero po przeprowadzeniu likwidacji ustaje przymiot kupca.

Natomiast wymaga rozważenia pytanie, kiedy w odniesieniu do problemu nas interesującego likwidację można uważać za dokonaną. Pod tym względem słuszny zdaje się być pogląd, wyrażany na gruncie prawa niemieckiego, iż jest to kwestia faktu i można przyjąć, że likwidacja jest przeprowadzona mimo to, iż te czy inne poszczególne sprawy nie są jeszcze zakończone (Düringer-Hachenberg 1. c., t. I wyd. 1931, § 1 uw. 50, str. 181: „Die Kaufmannseigenschaft erlischt in den Fällen des § 1 Abs. 2 in erster Linie mit der völligen Aufgabe des Gewerbebetriebes.... Sie erlischt.... infolge durchgeführter Liquidation.... Wann die Durchführung der Liquidation ange-

nommen werden kann ist Tatfrage. Nach den Umständen des Einzelfalles ist hiernach zu entscheiden, ob ein Gewerbebetrieb schon beendigt ist, obschon die Abwicklung einzelner Angelegenheiten noch aussteht....").

Tak np. sądzę, że jeżeli kupiec (w szczególności jasno się to uwydatnia, o ile chodzi o kupca jednoosobowego) zaprzestanie już wszelkich czynności zarobkowych, wchodzących w zakres jego przedsiębiorstwa, wyprzeda wszystkie towary i surowce, to można będzie uważać jego przedsiębiorstwo za ukończone, jakkolwiek nie sprzeda swych urządzeń sklepowych, stawiając je do jakiegoś składu, czy też będzie nawet nadal właścicielem nieruchomości fabrycznej. To samo dotyczyć będzie przypadku, gdy np. na skutek sporów niezakończone są jeszcze rozrachunki z poszczególnymi wierzycielami czy dłużnikami kupca.

Zbliżając się zaś do przypadku, będącego przedmiotem omawianego wyroku, mniemałbym, że nie stałaby również na przeszkodzie do uznania, iż przedsiębiorstwo przestało istnieć, ta okoliczność, że nie została jeszcze spłacona reszta ceny szacunkowej za sprzedaną z likwidowanego przedsiębiorstwa fabrycznego czy przedsiębiorstwa handlu towarowego nieruchomość, choćby pobierane były odsetki, czy też gdyby czekając na podział pomiędzy spólników kwot, osiągniętych przy likwidacji, ulokowano te sumy w jakimś banku na rachunek oprocentowany. W każdym razie z tych okoliczności nie można byłoby wyprowadzić wniosku, że kupiec prowadzi dalej swą działalność zarobkową.

Z całą świadomością mówiłem przed chwilą o przedsiębiorstwie fabrycznym względnie przedsiębiorstwie handlu towarowego. W naszym bowiem przypadku sprawa się komplikuje ze względu na to, że mamy do czynienia z przedsiębiorstwem bankowym i chodzi o to, czy można uważać za obrót w rozumieniu podatkowym odsetki wspomnianego wyżej charakteru, tj. odsetki od reszty ceny szacunkowej za sprzedaną podczas likwidacji nieruchomość oraz odsetki od lokat w innych bankach, również pobrane czy należne w okresie likwidacji właśnie w przedsiębiorstwie bankowym.

Na pytanie to wyrok odpowiada twierdząco, opierając takie swe stanowisko na dosłownym brzmieniu art. 5 p. 2 ustawy o podatku przemysłowym.

Odnośny przepis w interesującej nas części brzmi w ten sposób, że za obrót podatkowy uważa się „w instytucjach kredytu krótkoterminowego, jako też w domach bankowych i kantorach wymiany — sumę pobranych i należnych procentów, prowizji, komisowego, tudzież innych tym podobnych wynagrodzeń za świadczenia...."

Dla oceny powyższego stanowiska wyroku należy przede wszystkim rozstrzygnąć zagadnienie, czy odsetki tego rodzaju, o jakie chodziło w omawianym wyroku, ulegałyby zaliczeniu do obrotów, podlegających opodatkowaniu w myśl powołanego przed chwilą art. 5 p. 2, gdyby bank nie był w stanie likwidacji, lecz normalnie działał.

Można byłoby twierdzić, że wpływy wspomnianego rodzaju nie pochodzą z działalności bankierskiej, nie są zarobkiem zawodowym. Taki pogląd niewątpliwie nie byłby pozbawiony podstaw i gdyby nie specjalny przepis cyt. art. 5 p. 2, płynąłby z niego wniosek, że te obroty nie będąc obrotami zarobkowymi, wynikającymi z przedsiębiorstwa w rozumieniu czynnościowym (podmiotowym), nie ulegają opodatkowaniu.

Jednakże właśnie ze względu na szczególne postanowienie odnośnego przepisu ustawy wniosek taki byłby błędny. Jak widzieliśmy bowiem wyżej, ustawa nie mówi o opodatkowaniu działalności bankierskiej czy też przedsiębiorstw bankowych w rozumieniu czynności zarobkowych pewnego rodzaju, lecz opodatkowuje wpływy przedsiębiorstw bankowych w rozumieniu obiektywnym, tj. w rozumieniu wyodrębnionych majątków, stanowiących zarobkowe zespoły organizacyjne. Podatkowi podlegają określonego rodzaju wpływy „instytucji kredytu krótkoterminowego, domów bankowych,

kantorów wymiany". Inaczej mówiąc, przy ustaleniu obowiązku podatkowego nie chodzi o to, z jakich czynności pochodzą odsetki, które mają być doliczone do obrotu podatkowego, lecz istotna jest okoliczność, na czyją rzecz one wpływają, k t o je pobiera.

Teraz pozostaje już do rozstrzygnięcia jedno tylko pytanie — pytanie, czy sytuacja prawna zmienia się na skutek tego, że bank znajduje się w stanie likwidacji.

W świetle wywodów powyższych pobieranie odsetek quaestionis przez bank w likwidacji nie stanowi jego działalności zarobkowej. Skoro bowiem uznaliśmy to w stosunku do przedsiębiorstwa bankowego normalnie działającego (nie likwidującego się), to oczywiście wniosek taki ma a fortiori zastosowanie w odniesieniu do banku w likwidacji.

Niemniej jednak, jak to już zostało podkreślone, w stosunku do obowiązku podatkowego w zakresie podatku od obrotu okoliczność ta w ogóle znaczenia nie posiada. Obowiązek podatkowy uzależniony jest, zdaniem moim, tylko od tego, czy na skutek likwidacji bank, o opodatkowanie którego chodzi, nie utracił już tego charakteru, tj. czy jako instytucja bankowa jeszcze istnieje. Ta okoliczność zaś zależy od tego, jak dalece likwidacja posunięta została i jest już kwestią faktu.

Prof. A. Chełmoński

1704.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Pośrednictwo handlowe a odpowiedzialność „del credere".

Udzielenie „del credere" przez pośrednika handlowego nie wyklucza stosunku pośrednictwa handlowego w rozumieniu art. 5 p. 5 ustawy o podatku przemysłowym poz. 110/32 Dz. Ust. (Teza)[1]).

Wyrok NTA z 19 grudnia 1936 l. rej. 8268/34 w sprawie Nikodema Kłaczyńskiego przeciw Komisji Odwoławczej w Poznaniu w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1932.

Nikodem Kłaczyński w Poznaniu zaskarżył do NTA decyzję Komisji Odwoławczej przy Izbie Skarbowej w Poznaniu z 26 czerwca 1934, dotyczącą wymiaru podatku od obrotu za r. 1932.

W powyższej skardze podnosi skarżący następujące zarzuty:

1) że w odpowiedzi na sprzeciw Przewodniczącego Komisji Szacunkowej powołał się na dowody, stwierdzające, że nie pobierał dla siebie różnicy ani nawet większej części różnicy między ceną uzyskaną za towar

---

[1]) Por. § 25 ust. 2 nowego rozp. wykon. poz. 649/36 Dz. Ust.: „Stosunek „del credere" nie stanowi przeszkody do uznania komisu i p o ś r e d n i c t w a".

a ceną zastrzeżoną w umowie, a Komisja Odwoławcza nie rozprawiła się z tymi dowodami;

2) że Komisja Odwoławcza nie uznała pośrednictwa handlowego tylko dlatego, że skarżący ponosi „del credere", gdy tymczasem po myśli § 88 niem. kod. handl. stosunek „del credere" nie stanowi przeszkody do uznania pośrednictwa handlowego.

NTA rozważył, co następuje:

O ile chodzi o zarzut skargi wadliwości postępowania w związku z brakiem rozprawienia się z dowodami, powołanymi w odpowiedzi na sprzeciw, co do kwestii zatrzymywania przez skarżącego różnicy między ceną osiągniętą ze sprzedaży a ceną ustaloną na rzecz firmy zlecającej, to zarzut ten uznał NTA za bezprzedmiotowy.

Sam bowiem skarżący w odpowiedzi na sprzeciw wyraźnie stwierdza, iż „działa wyłącznie w imieniu i na rachunek zastępowanej firmy, co w myśl art. 5 stanowi cechę pośrednictwa handlowego, w przeciwieństwie do komisu, który jest działaniem w imieniu własnym, lecz na rachunek komitenta". Ponieważ ponadto i w skardze stoi skarżący na stanowisku istnienia w rozpoznawanej sprawie stosunku pośrednictwa handlowego, to zachodzi po jego stronie brak interesu dla zwalczania ustaleń władzy pozwanej, powziętych wyłącznie tylko pod kątem widzenia warunków ustawowych, przewidzianych dla stosunku komisowego.

Oceniając stosunek prawny skarżącego z firmą „Kołłontay" w płaszczyźnie przepisów ustawy o podatku przemysłowym o pośrednictwie handlowym, a więc w tej płaszczyźnie, w której skarżący stosunek swój stawiał w postępowaniu administracyjnym, stwierdzić należy, iż władza pozwana w zaskarżonej decyzji, odrzucając tenże stosunek pośrednictwa, powołuje się jedynie na postanowienie § 24 rozp. wykon. do ustawy o podatku przemysłowym poz. 406/32 Dz. Ust., w myśl którego przyjęcie przez pośrednika odpowiedzialności z tytułu „del credere" wyklucza stosunek pośrednictwa handlowego.

Odnośnie do cyt. przepisu rozporządzenia wykonawczego NTA uznał, iż przepis ten nie znajduje oparcia w postanowieniach ustawy o podatku przemysłowym poz. 110/32 Dz. Ust., a w szczególności w postanowieniu art. 5 p. 5 cyt. ustawy i przekracza upoważnienia Ministra Skarbu, zastrzeżone w art. 127 tej ustawy.

Ustawa o podatku przemysłowym w brzmieniu poz. 110/32 Dz. Ust., odmiennie od ustawy o podatku przemysłowym w brzmieniu dawnym, przeprowadziła ścisłe różniczkowanie między pojęciem komisu a pojęciem pośrednictwa handlowego, określając jako pośrednictwo handlowe działanie przedsiębiorstw i zajęć przemysłowych w imieniu i na rachunek osób trzecich.

Powyższa definicja pośrednictwa handlowego oparta została ściśle na postanowieniach niem. kodeksu handlowego, który normując instytucję „ajentów handlowych" (Handelsagenten) określa ich działalność jako stałe pośrednictwo w doprowadzaniu do skutku cudzych transakcji.

W podobny też sposób reguluje sprawę pośredników handlowych nowy kodeks handlowy polski, który w art. 568, precyzując pojęcie ajenta, definiuje je jako stałe pośredniczenie w zawieraniu umów na rzecz dającego polecenie lub zawieranie umów w imieniu dającego polecenie.

O ile chodzi o instytucję ajenta handlowego w rozumieniu kodeksu niemieckiego, to stwierdzić należy, iż według powszechnej opinii nauki jednym z najistotniejszych obowiązków takiego ajenta jest obowiązek wyszukania odbiorcy towaru, który by zasługiwał na zaufanie; w związku z powyższym zbadać winien ajent zdolność kredytową odbiorcy i w razie niewypłacalności odbiorcy musi się ekskulpować wobec osoby dającej zlecenie. Wobec takiego zakresu obowiązków ajenta przyjęcie przez niego odpowiedzialności względnie „del credere" za należności od klientów nie tylko nie zmienia charakteru pośrednictwa handlowego, ale jest niejako uwypukleniem odpowiedzialności ajenta, wynikającej z ustawy. Przez zastrzeżenie takiej odpowiedzialności (del credere) zmusza firma, dająca zlecenie, ajenta do ostrożności w doborze klientów i chroni się w ten sposób przed możliwymi stratami. Gdy zatem polski ustawodawca podatkowy oparł swoje pojęcie pośrednika handlowego na pojęciu niemieckiego ajenta handlowego i gdy w samej ustawie nie zabronił przyjmowania odpowiedzialności „del credere" przez pośrednika, to wskazane powyżej stanowisko nauki należy przyjąć jako miarodajne także i w odniesieniu do polskiego ustawodawstwa podatkowego, a tym samym brak jakiejkolwiek uzasadnionej podstawy do wykluczenia pośrednictwa w razie przyjęcia „del credere" przez pośrednika. Odpowiedzialność bowiem taka pojęciowo bynajmniej nie przeczy charakterowi instytucji pośrednictwa handlowego, nie może więc uzasadniać zmiany kwalifikacji tego stosunku prawnego.

Z powyższego okazuje się, iż przepis rozporządzenia wykonawczego do ustawy o podatku przemysłowym, ujęty w § 24 ust. przedost. p. a) tegoż rozporządzenia, o wykluczeniu stosunku pośrednictwa handlowego w razie udzielenia „del credere" wykracza poza normy ustawowe.

Gdy pozwana władza przy załatwianiu odwołania płatnika wyszła z mylnego założenia prawnego, nie badając, czy zachodzi w danym wypadku pośrednictwo handlowe, NTA dopatrzył się w powyższym postąpieniu wadliwości, połączonej ze szkodą dla skarżącego i dlatego na zasadzie postanowienia art. 84 rozporządzenia o NTA (poz. 806/32 Dz. Ust.) uchylił zaskarżoną decyzję.

1705.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

„Oddzielny zakład handlowy“[1]).

1. Z postanowienia ustawy o podatku przemysłowym (art. 11), że kilka pomieszczeń, posiadających bezpośrednie ze sobą połączenie, mogą być uważane za jeden zakład handlowy, nie wypływa, że dwa pomieszczenia, nie posiadające bezpośredniego połączenia, nie mogą stanowić jednego zakładu handlowego i zawsze powinny być uważane za dwa oddzielne zakłady.

2. Wykonywanie operacji handlowych w pomieszczeniach, mających nawet bezpośrednie połączenie, ale należące do różnych rozdziałów taryfy, stanowi nie jedno, lecz dwa lub więcej oddzielnych zakładów handlowych.

3. Przy ustalaniu, czy dane dwa pomieszczenia stanowią jeden lub więcej oddzielnych zakładów handlowych, w przypadkach wątpliwych należy brać pod uwagę inne niż „bezpośredniość połączenia“ znamiona oddzielnego zakładu handlowego, jak: osobę właściciela, ten sam według taryfy rodzaj przedsiębiorstwa, wspólność zarządu, kapitału, warunki życiowe itp.

Wyrok Izby Karnej (s. 3) SN z 22 października 1936 3 K. 1253/36.

...Według ustaleń Sądu Okręgowego, oskarżony prowadził zakład restauracyjny w lokalu, składającym się z dwóch sal. Jedna z nich była przeznaczona dla biedniejszej a druga dla bogatszej publiczności. W każdej sali był oddzielny bufet. Sale były przedzielone ścianą, uniemożliwiającą przejście z jednej sali do drugiej, lecz obie sale miały wspólne: korytarz, kuchnię i ustęp. Sąd Okręgowy, opierając się na treści art. 11 ustawy o podatku przemysłowym, uznał rzeczone przedsiębiorstwo za dwa oddzielne zakłady restauracyjne, wymagające nabycia dwóch oddzielnych świadectw przemysłowych II kat., a że oskarżony posiadał tylko jedno świadectwo przemysłowe, uznał go winnym prowadzenia zakładu restauracyjnego bez świadectwa przemysłowego.

SN zważył, co następuje:

W myśl art. 11 ustawy o podatku przemysłowym za oddzielny zakład handlowy uważa się osobne, stałe lub ruchome, zamknięte lub otwarte, pomieszczenie albo część takiego pomieszczenia, względnie kilka po-

---

[1]) Por. OPA 472/33 (lokal dla celów pokazowych i reklamowych).

mieszczeń, posiadających bezpośrednie ze sobą połączenie, w których prowadzi się handel towarowy, lub w których dokonywa się innych operacji handlowych, stanowiących według taryfy, załączonej do art. 23 ustawy, odrębne przedsiębiorstwo. Z postanowienia ustawy, że kilka pomieszczeń, posiadających bezpośrednie ze sobą połączenie, mogą być uważane za jeden zakład handlowy, wcale nie wypływa logiczny wniosek, że dwa pomieszczenia, nie posiadające bezpośredniego połączenia, nie mogą stanowić jednego zakładu handlowego i zawsze powinny być uważane za dwa oddzielne zakłady. Według takiego rozumowania należałoby uznać, że restauracja z oddzielnymi gabinetami stanowi tyle zakładów handlowych ile jest gabinetów i wspólnych sal, albo że wystarczy w lokalu handlowym, składającym się z dwóch pokojów, zamknąć na klucz drzwi pomiędzy tymi pokojami, ażeby utworzyć dwa oddzielne zakłady handlowe, bądź odwrotnie przez odemknięcie drzwi z dwóch zakładów utworzyć jeden. Definicja oddzielnego zakładu handlowego w art. 11 ustawy nie jest bynajmniej wyczerpująca, a cecha „bezpośredniego połączenia pomieszczeń" stanowi tylko środek pomocniczy przy ustalaniu w przypadkach wątpliwych, czy się ma do czynienia z jednym czy z dwoma oddzielnymi zakładami handlowymi. Tenże art. 11 wymaga, ażeby w kilku pomieszczeniach, stanowiących jeden zakład handlowy, oprócz bezpośredniego połączenia, prowadzone były operacje handlowe, stanowiące według taryfy odrębne przedsiębiorstwo, a zatem cecha bezpośredniego połączenia pomieszczeń sama przez się nie jest jeszcze czynnikiem bezwzględnym i decydującym. Wykonywanie operacji handlowych w pomieszczeniach mających nawet bezpośrednie połączenie, ale należące do różnych rozdziałów taryfy, stanowić będzie nie jedno, lecz dwa lub więcej oddzielnych zakładów handlowych. § 52 rozp. wykon.[1]) przytacza w tej mierze miarodajne przykłady, jak np. hotel i restauracja „chociażby się mieściły w lokalach ze sobą połączonych", stanowią dwa oddzielne zakłady handlowe itp.

Następnie samo pojęcie „bezpośredniości połączenia", przyjęte przez ustawę o podatku przemysłowym, nie jest bezwzględne i nie może ulegać wykładni ścieśniającej, gdyż częstokroć wniosek, oparty na takiej wykładni, mógłby kolidować z życiem. Np. nie do pomyślenia jest z punktu widzenia życiowego, ażeby w jednym hotelu istniały obok siebie dwie restauracje, mające wejście ze wspólnego korytarza, lecz należące do różnych właścicieli. Byłby to przypadek niewątpliwie dwóch oddzielnych zakładów, ale nie realny, w życiu nie spotykany. Wobec tego należy uznać, że przy ustalaniu, czy dwa pomieszczenia stanowią jeden lub więcej oddzielnych zakładów handlowych, nie wystarcza cecha „bezpośredniości połączenia"

---

[1]) Obecnie § 43 rozp. wykon. poz. 649/36 Dz. Ust.

pomieszczeń i w przypadkach wątpliwych należy brać pod uwagę inne znamiona oddzielnego zakładu handlowego, jako to: osobę właściciela, ten sam rodzaj przedsiębiorstwa według taryfy, wspólność zarządu, kapitału, warunki życiowe itp.

Sąd Okręgowy w sprawie niniejszej oparł swój wniosek o tym, że oskarżony prowadził dwa zakłady restauracyjne, wyłącznie na znamieniu „bezpośredniego połączenia" pomieszczeń, przy czym cechę tę potraktował rygorystycznie, uważając, że bezpośredniość połączenia polega wyłącznie na możliwości bezpośredniego przejścia przez ścianę oddzielającą sale, która nota bene miała okno łączące te sale, natomiast nie wziął pod uwagę, że włacicielem obu pomieszczeń był tenże oskarżony, prowadził jedno według taryfy odrębne przedsiębiorstwo, że oba pomieszczenia znajdowały się obok, w jednym domu, a co więcej w jednym lokalu hotelowym, miały wspólny korytarz, kuchnię i ubikacje, że prowadzenie dwóch oddzielnych bufetów podyktowane było nie ich odrębnością gospodarczą, lecz względami towarzyskimi itp. Dzięki zaś mylnej wykładni art. 11 ustawy o podatku przemysłowym przyszedł do wniosków wątpliwych, a w każdym razie nieuzasadnionych.

W tych warunkach SN, uznając zarzuty kasacji za słuszne, zaskarżony wyrok uchyla i oskarżonego uniewinnia.

1706.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Oddzielny skład[1]).

Pomieszczenie, objęte granicami jednego zabudowania, w którym utrzymuje się na sprzedaż część towarów handlu materiałami żelaznymi ze względu na ich długość lub wielkość, nie posiada charakteru oddzielnego składu w rozumieniu art. 22 ustawy o podatku przemysłowym.

Wyrok Izby Karnej (s. 3) SN z 7 grudnia 1936 3 K. 1467/36.

... Zarzut kasacji Prokuratora nie jest zasadny.

Sąd Okręgowy ustalił, że pomieszczenie objęte granicami jednego zabudowania, w którym oskarżony trzymał na sprzedaż część towarów

---

[1]) Por. OPA 7/32, 103/33, 132/33, 141/33, 473/33, 1206/35; zob. także 534/34, 931/34.

swego handlu materiałami żelaznymi ze względu na ich długość lub wielkość, nie posiadało charakteru oddzielnego składu w rozumieniu art. 22 ustawy. Zdaniem Sądu wyrokującego omawiane pomieszczenie znajdowało się w obrębie zakładu handlowego oskarżonego, ponieważ było na podwórzu w obrębie tej samej posesji, a poza tym pomieszczenie to ze względu na swój cel i przeznaczenie nie stanowiło w ścisłym tego słowa znaczeniu składu pomocniczego, przeznaczonego do przechowywania zapasów towaru, lecz było właściwie miejscem sprzedaży towarów żelaznych, które tylko ze względu na ich jakość, długość lub wielkość nie nadawały się do ulokowania ich w samym sklepie. W ten sposób Sąd wyrokujący przyjął, że oba punkty sprzedaży towarów były jednym rozczłonkowanym sklepem, tworząc razem jedno przedsiębiorstwo, jeden zakład handlowy w rozumieniu art. 11 ustawy.

1707.

PODATEK OD NIERUCHOMOŚCI.

Pierwszeństwo zaspokojenia.

1. Podatek od nieruchomości, zalegający z realności, której tylko część ułamkowa została egzekucyjnie sprzedana, korzysta jedynie w tej ułamkowej części z prawa pierwszeństwa przy podziale licytacyjnej ceny kupna[1]).

2. Podatek od nieruchomości korzysta z przysługującego mu prawa pierwszeństwa przy podziale licytacyjnej ceny kupna niezależnie od tego, iż władza skarbowa odroczyła płatnikowi zapłatę zaległości.

Orzeczenie SN z 26 października 1936 C. II. 1344/36 w sprawie egzekucyjnej Komunalnej Kasy Oszczędności m. Przemyśla przeciw Lei Miltau i innym o 2020 dol. am.

SN uwzględniając częściowo rekurs wierzycielki zmienił zaskarżoną uchwałę Sądu Okręgowego w Przemyślu z 10 kwietnia 1936 w ten sposób, iż na zaspokojenie wierzytelności Skarbu Państwa z tytułu podatku od nieruchomości od zlicytowanych 90/288 części realności, objętej whl. 275 ks. gr. gm. kat. Przemyśl, przyznał kwotę 1.730 zł 70 gr, z której do wypłaty w gotówce przypadnie Skarbowi Państwa kwota 1.369 zł 80 gr, zaś reszta w kwocie 360 zł 90 gr, odpowiadająca zaspokojonej już należności

---

[1]) Identyczne orzeczenie SN tak co do podatku od nieruchomości, jak i co do podatku majątkowego zapadło w dniu 20 grudnia 1935 w sprawie C. II. 1764/35. Co do pierwszeństwa zaspokojenia podatku majątkowego por. OPA 641/34, 1575/36, 1576/36.

podatkowej za czas od 1 stycznia 1934 do 14 grudnia 1934, ma być wydana Scheindli S., natomiast dalszą część ceny kupna w kwocie 12.289 zł 30 gr przyznał Komunalnej Kasie Oszczędności m. Przemyśla na częściowe zaspokojenie jej wierzytelności, wymienionej w ustępie II uchwały Sądu I instancji.

Uzasadnienie.

Słusznie zarzuca w swym rekursie wierzycielka egzekwująca, że Sąd Okręgowy mylnie przyznał Skarbowi Państwa kwotę 5539 zł 19 gr, odpowiadającą trzyletniej zaległości w podatku od nieruchomości, przypadającej od całej nieruchomości, jakkolwiek przedmiotem licytacji były tylko 90/288, czyli $^{5}/_{16}$ części tej realności. Sąd Okręgowy kierował się w tej mierze widocznie zapatrywaniem prawnym, wyrażonym przez Sąd Najwyższy w Wiedniu w orzeczeniu z 16 maja 1905 Repert. orz. nr 186 (Zb. urz. 801). Orzeczenie to jednak odnosi się do pretensji zahipotekowanej na całej nieruchomości, należącej do kilku współwłaścicieli, z której zlicytowano tylko pewną część idealną.

W danym przypadku jednak nie chodzi o wierzytelność zahipotekowaną, lecz o podatek od nieruchomości, któremu w myśl art. 139 Ordynacji Podatkowej z 15 marca 1934 poz. 346 Dz. Ust.[1]) służy pierwszeństwo zaspokojenia w kolejności, zastrzeżonej przepisami postępowania sądowego dla podatków i innych danin publicznych, należnych z nieruchomości. Miarodajny w tym względzie jest przepis § 216 l. 2 ord. egz., który mówi o zalegających z ostatnich trzech lat przed udzieleniem przybicia podatkach, od posiadłości płacić się mających. Ponieważ w danym przypadku przedmiotem licytacji była tylko część nieruchomości, przeto w myśl zasady wyrażonej w przepisie § 238 ord. egz. należy uznać, że z ceny licytacyjnej zaspokojona być ma tylko ta część należności podatkowej, która przypada na zlicytowaną część nieruchomości.

Nie jest natomiast słuszny dalszy zarzut rekurentki, jakoby nie należało zaspokoić z ceny kupna zaległości we wspomnianym podatku od nieruchomości za czas od 14 grudnia 1931 po koniec r. 1933, ponieważ władza skarbowa odroczyła na zasadzie ustawy z 10 marca 1932 poz. 336/35 Dz. Ust. zapłatę tej zaległości aż po dzień 31 marca 1933. Z przepisu § 223 ust. 3 i 4 ord. egz. okazuje się bowiem, że z masy rozbiorowej pokryć należy nawet bezprocentowe wierzytelności, których termin płatności jeszcze nie nadszedł, jeżeli wierzyciel zażądał ich zapłaty. Należytości podatkowe, których zapłatę odroczono, nie są jednak nieoprocentowane, gdyż w myśl przepisów rozporządzenia Ministra Skarbu z 25 listopada 1933 poz. 731 Dz. Ust. za odroczenie spłaty zaległości podatkowej uiszcza się

---

[1]) Art. 134 O. P. w brzmieniu poz. 134/36 Dz. Ust.

odsetki. Wobec tego nie zachodzi potrzeba wydania zarządzeń, przewidzianych w § 223 ust. 3 i 4 ord. egz., atoli z przepisów tych wynika, że odroczenie zapłaty i niepłatność wierzytelności nie ma wpływu na zaspokojenie jej ze sumy, uzyskanej z licytacji nieruchomości.

Z tych przyczyn SN uwzględnił częściowo rekurs wierzycielki egzekwującej i zaskarżoną uchwałę, zgodnie z wnioskiem zawartym w ustępie II rekursu, zmienił tylko o tyle, iż z ceny, uzyskanej z licytacji, zaspokoił jedynie należytość w podatku od nieruchomości za trzy lata wstecz od dnia przybicia targu nie od całej realności, lecz tylko od $^5/_{16}$ części wystawionych na licytację, czyli w sumie 1.730 zł 70 gr, z której kwota 1.369 zł 80 gr ma być Skarbowi Państwa wypłacona w gotówce, zaś kwota 360 zł 90 gr, odpowiadająca $^5/_{16}$ częściom zapłaconej już należności podatkowej za r. 1934, wydana nabywczyni licytacyjnej Scheindli S., a wobec tego reszta ceny kupna w kwocie 12.289 zł 30 gr przypadnie wierzycielce egzekwującej Komunalnej Kasie Oszczędności m. Przemyśla.

1708.

ULGI W SPŁACIE ZALEGŁOŚCI PODATKOWYCH.

Prawo do ulg w przypadku wyrównania zaległości w drodze egzekucji sądowej.

Przepis § 7 ust. 1 rozporządzenia Ministra Skarbu z 15 kwietnia 1935 o ulgach w spłacie zaległości podatkowych poz. 225 Dz. Ust. stosuje się także do wypadków wyrównania zaległości przypisanego w roku 1934/35 podatku w drodze egzekucji sądowej.

Wyrok NTA z 8 stycznia 1937 l. rej. 832/36 w sprawie Wandy O. przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie ulg w spłacie zaległości podatkowych.

Skarżąca domagała się przyznania jej ulg, przewidzianych w rozporządzeniu min. z 15 kwietnia 1935 poz. 225 Dz. Ust., na tej podstawie, że w terminie, przewidzianym w § 7 ust. 1 tego rozporządzenia, wpłynęła do kasy właściwego Urzędu Skarbowego kwota 12.117 zł 95 gr, przekazana przez Sąd Grodzki z tytułu podziału sumy, uzyskanej w drodze egzekucji z majątku skarżącej. Władza pozwana wprawdzie przyznała skarżącej ulgi z §§ 3, 4 i dalszych cyt. rozp., odmówiła jednak zarachowania ściągniętej kwoty na pokrycie zaległości, powstałych w r. 1934/35, w myśl § 7 rozp., podtrzymując tym samym dokonane przez władze niższej instancji zarachowanie tej kwoty na poczet zaległości z czasu od II kwartału 1931 po I kwartał 1933 włącznie, a więc na poczet zaległości, które właśnie w myśl

§ 3 ust. 1 p. 2 ulegałyby umorzeniu. Podstawą tej decyzji jest zapatrywanie władzy pozwanej, że § 7 ust. 1 rozp. nie daje podstawy do uchylenia prawomocnego orzeczenia Sądu co do podziału sum, uzyskanych z egzekucji sądowej.

Na zarzuty skargi NTA rozważył, co następuje:

Akta wykazują, że władze skarbowe przystąpiły do prowadzonej przez innych wierzycieli egzekucji sądowej i zgłosiły zaległości podatkowe za okres 1931—1934 w łącznej sumie 20.306 zł 83 gr. Decyzji, ustalającej plan podziału uzyskanej z egzekucji sumy, akta nie zawierają, władza pozwana nie zaprzecza jednak w odpowiedzi na skargę twierdzeniu skargi, popartemu odpisem planu podziału, że Sąd wydzielił kwotę 12.117 zł 95 gr na rzecz 2 Urzędu Skarbowego w Warszawie bez oznaczenia należności, które mają być tą kwotą pokryte. Wynika stąd zatem, że kwota ta została wypłacona Skarbowi Państwa na częściowe pokrycie jego pretensji z tytułu podatku od nieruchomości, przypadającego z domu przy ulicy . . . . ., jako uprzywilejowanej, nie wskazując wyraźnie, która część tej pretensji ma być zaspokojona. W interesie wierzycieli, popierających egzekucję, którzy wskutek przekazania całej wyegzekwowanej sumy Skarbowi Państwa nic nie otrzymali, leży oczywiście, by sumą tą została pokryta jak największa część pretensji uprzywilejowanej, gdyż wtedy ich sytuacja ulega poprawie. Skoro zatem przepis § 7 cyt. rozp. nakazuje zarachowanie wyrównanej w drodze egzekucji równowartości przypisanego na okres 1934/35 podatku na zaległości, powstałe w tym podatku w r. 1934/35, zaś § 3 tegoż rozp. przewiduje zarazem umorzenie z urzędu zaległości, pochodzących sprzed 1 kwietnia 1933 — zastosowanie tego przepisu w danym wypadku zmniejszyłoby znacznie bardziej wysokość uprzywilejowanej pretensji Skarbu, nie zmieniając przy tym rezultatu zarachowania, dokonanego przez Urząd Skarbowy, mianowicie pokrycia zaległości z okresu 1931—1933, względnie zmieniając go nawet na korzyść dłużniczki i innych wierzycieli. Przepis § 7 jest dla władzy skarbowej wiążący, a ograniczenie jego zasięgu tylko do wypadków egzekucji administracyjnej nie ma w jego treści oparcia. Musi więc on być stosowany także w razie uzyskania wpłaty drogą egzekucji sądowej, a jego pominięcie z powoływaniem się na wiążącą moc orzeczenia sądowego nie jest w niniejszym wypadku uzasadnione już z tej przyczyny, że orzeczenie to nie nakazywało wyraźnie odmiennego sposobu zarachowania uzyskanej z egzekucji sumy, a zastosowanie przepisu § 7 nie prowadziłoby do niekorzystniejszego dla następnych wierzycieli rezultatu niż zarachowanie sumy w sposób, dokonany przez władzę.

W tym stanie rzeczy niezastosowanie przez władzę pozwaną przepisu § 7 stanowi obrazę prawa. . . .

1709.

ULGI W SPŁACIE ZALEGŁOŚCI PODATKOWYCH.

Płatnicy „jawnej złej woli" — obowiązek ustalenia i podania do wiadomości płatnika okoliczności faktycznych, świadczących o jego jawnej złej woli[1]).

Władze skarbowe, odmawiając zastosowania ulg podatkowych, przewidzianych w rozporządzeniu Ministra Skarbu z 25 listopada 1933 poz. 731 Dz. Ust. z powodu jawnej złej woli po stronie płatnika, obowiązane są ustalić w postępowaniu administracyjnym i podać do wiadomości płatnika te okoliczności faktyczne, które świadczą o takiej złej woli.

Wyrok NTA z 12 listopada 1936 l. rej. 5824/34 w sprawie firmy Sz. i Ska, Sp. z ogr. odp. w Warszawie przeciw Izbie Skarbowej Grodzkiej w Warszawie i przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie ulg w spłacie zaległości podatku przemysłowego.

...W skardze podnosi skarżąca zarzut obrazy postanowień §§ 8 i 10 rozporządzenia Ministra Skarbu z 25 listopada 1933 poz. 731 Dz. Ust., albowiem władze nie zastosowały z urzędu przewidzianych w rozporządzeniu ulg. Zdaniem skargi odmowa zastosowania ulg ze strony władz mogła nastąpić tylko w razie sformułowania w stosunku do skarżącej zarzutu, iż zaległość powstała na skutek złej woli płatniczki, ustalenie takie jednak nie nastąpiło w toku postępowania administracyjnego. W dalszym ustępie skargi skarżąca przedstawia okoliczności faktyczne, z których ma wynikać, iż zaległości podatkowe powstały z winy Skarbu Państwa jako dłużnika skarżącej.

Ministerstwo Skarbu zwalcza zarzuty skargi powołaniem się na cały szereg faktów, świadczących zdaniem władzy o złej woli skarżącej firmy w dopełnianiu zobowiązań wobec Skarbu Państwa i powołując się na przepis § 10 cyt. rozporządzenia Ministra Skarbu, który wyklucza ulgi podatkowe odnośnie do takich płatników.

NTA rozważył, co następuje:

W związku ze stanowiskiem Ministerstwa Skarbu, zajętym w odpowiedzi na skargę, uznał NTA, iż pozwane władze, odmawiając płatniczce zastosowania ulg podatkowych, przewidzianych w rozporządzeniu Ministra Skarbu z 25 listopada 1933 poz. 731 Dz. Ust. z powodu jawnej złej woli po stronie płatniczki, obowiązane były ustalić w postępowaniu admi-

---

[1]) Por. OPA 1578/36.

nistracyjnym te okoliczności faktyczne, które świadczą o takiej złej woli płatniczki i powody te podać do wiadomości płatniczki. Ulgi bowiem podatkowe, przewidziane w § 8 cyt. rozporządzenia, wydanego na zasadzie ustawy z 10 marca 1932 o spłacie zaległości podatkowych poz. 291 Dz. Ust., następują automatycznie w razie zaistnienia warunków w odnośnym postanowieniu przewidzianych i nie są zależne od swobodnej oceny władz podatkowych. Władza zatem podatkowa, która zamierza pozbawić płatnika dobrodziejstwa korzystania z ulg ustawowych czy to dla braku warunków, przewidzianych w powołanym paragrafie, czy też z powodu istnienia po stronie płatnika nielojalności w dopełnianiu obowiązków wobec Skarbu Państwa, określonej w § 10 rozporządzenia, nie może się w takich wypadkach ograniczać do zawiadomienia płatnika jedynie o odmownym ustosunkowaniu się do udzielenia ulg podatkowych. Podatnik bowiem w ten sposób zostaje ograniczony w swych prawach obrony w postępowaniu kasacyjnym przy dochodzeniu uprawnień do ulg podatkowych, zapewnionych mu postanowieniami ustawy.

W braku powyższym dopatrzył się NTA wadliwości postępowania....

1710.

OPŁATY STEMPLOWE.

Umowa najmu lokalu, podlegającego ustawie o ochronie lokatorów, o oznaczonym czasie trwania.

W myśl wyjaśnienia, danego dekretem Prezydenta Rzplitej z 14 listopada 1935 poz. 504 Dz. Ust. artykułowi 3 ust. 2 ustawy o ochronie lokatorów, po upływie oznaczonego w umowie czasu trwania najmu lokalu, podlegającego tejże ustawie, przedłuża się umowa najmu na czas nieoznaczony, tym samym do takiej umowy ma zastosowanie przepis art. 10 ust. 2 u. o. s. (Teza).

Wyrok NTA z 13 stycznia 1937 l. rej. 10.583/34 w sprawie Bronisława Świderskiego przeciw Izbie Skarbowej w Poznaniu w przedmiocie opłaty stemplowej.

... Spór sprowadza się do zagadnienia, czy do umowy najmu lokalu, podlegającego ustawie z 11 kwietnia 1924 o ochronie lokatorów poz. 406 Dz. Ust., zawartej na ściśle oznaczony czas trwania, ma zastosowanie przepis art. 10 ust. 1 lit. b) u. o. s., czy też przepis zawarty pod lit. e), względ-

nie w ust. 2 tegoż artykułu. NTA, rozstrzygając powyższe zagadnienie, oparł się w swej dotychczasowej judykaturze przede wszystkim na przepisach powołanej ustawy o ochronie lokatorów, w szczególności na art. 3 ust. 2 tej ustawy i na tej podstawie doszedł do konkluzji, która znalazła wyraz w tezie wyroku z 10 kwietnia 1935 l. rej. 7139/32 (Zb. wyr. nr 1047 S)[1]), że do takiej umowy przepis art. 10 ust. 1 lit. e) nie ma zastosowania. Stan prawny, dotyczący ochrony lokatorów, uległ atoli zmianom, które wprowadził do powołanej wyżej ustawy dekret Prezydenta Rzplitej z 14 listopada 1935 poz. 504 Dz. Ust. Otóż zarówno z tytułu rozdziału III, jak i z ustępu 1 art. 11 ustawy w brzmieniu, ustalonym powyższym dekretem, wynika, że według intencji tego dekretu stosunek, istniejący między wynajmującym a najmobiorcą, winien być uważany za stosunek, oparty na umowie najmu bez względu na to, czy oznaczony w umowie czas trwania najmu już upłynął, czy też nie. Gdy tedy powołany wyżej dekret w punktach 4 i 5 art. 3, zmieniających brzmienie tytułu rozdziału III i ustępu 1 art. 11 ustawy, zawiera w tym względzie tak co do tego przepisu, jak i co do art. 3 ust. 2 ustawy wyjaśnienie, równe co do swego charakteru i mocy wykładni autentycznej, przeto NTA, idąc po linii tej wykładni, odmiennie od swej dotychczasowej judykatury uznał, że umowa najmu lokalu, podlegającego ustawie o ochronie lokatorów, o oznaczonym czasie trwania, przedłuża się po upływie tego czasu z uwagi na przepisy tejże ustawy na czas nieoznaczony i że do takiej umowy ma zastosowanie przepis art. 10 ust. 2 u. o. s.

Z powyższych powodów NTA uznał skargę za nieuzasadnioną i orzekł jej oddalenie.

1711.

PODATEK OD SPADKÓW I DAROWIZN.

Ulgowe warunki zapłaty podatku, wymierzonego przed nowelą z r. 1933.

Przepisy art. 7 ustawy z 14 marca 1933 poz. 141 Dz. Ust. o niepobieraniu kar za zwłokę i odsetek za odroczenie mają zastosowanie do rat podatku spadkowego, płatnych przed 1 kwietnia 1933 i do rat tegoż podatku, płatnych po tym dniu, o ile tylko uiszczenie należności z tytułu jed-

---

[1]) OPA 1153/35; zob. także 1385/36 i 1386/36.

nych i drugich rat nastąpiło po 1 kwietnia 1933 — w wyniku zastosowania ulgi z art. 5 ustawy. (Teza).

Wyrok NTA z 26 czerwca 1936 l. rej. 6507/34 w sprawie Minci Mazel przeciw Izbie Skarbowej Grodzkiej w Warszawie w przedmiocie podatku spadkowego.

...Przedmiotem sporu w rozpoznawanej sprawie jest zagadnienie czysto prawne, czy w świetle postanowień art. 5 i 7 ustawy z 14 marca 1933 poz. 141 Dz. Ust., przewidziane w art. 7 zwolnienie od poboru kar za zwłokę odnosi się i do rat podatku spadkowego, które przypadały do zapłaty przed 1 kwietnia 1933 i ulgowemu przerachowaniu nie podlegają, jednak zostały uiszczone po 1 kwietnia 1933 w wyniku zastosowania art. 5 ustawy, czy też tylko do rat podatku, płatnych po 1 kwietnia 1933, podlegających ulgowemu przerachowaniu.

Z akt wynika, że kary za zwłokę w uiszczeniu podatku spadkowego zostały pobrane od rat podatku spadkowego płatnych przed 1 kwietnia 1933, które nie podlegały ulgowemu przerachowaniu w myśl art. 5 ustawy, a które zostały uiszczone po 1 kwietnia 1933 wobec zastosowania art. 5 ustawy. Skarżąca, zarzucając obrazę art. 7 ustawy, stoi na stanowisku, że w myśl tegoż artykułu wobec wykorzystania ulgowych postanowień art. 5 ustawy przez spadkobierców — nie należało pobierać kar za zwłokę w uiszczeniu rat podatku spadkowego, płatnych przed 1 kwietnia 1933, a uiszczonych po 1 kwietnia 1933.

Powyższe stanowisko, zajęte przez skarżącą, należało uznać za trafne. Według art. 7 ustawy, którego obrazę zarzuca skarga, w przypadku korzystania z przepisów ulgowych art. 5 ustawy nie pobiera się kar za zwłokę i odsetek za odroczenie. Powyższe brzmienie art. 7 nie daje podstaw do wniosku, że przewidziane w nim zwolnienie od kar za zwłokę i odsetek za odroczenie odnosi się jedynie do rat podatku spadkowego, płatnych po 1 kwietnia 1933, które zostały przerachowane w myśl art. 5 ustawy. Ulgowe postanowienie art. 7 ustawy jest swego rodzaju premią za wcześniejsze uiszczenie podatku spadkowego, rozłożonego na raty, sięgające poza 31 grudnia 1933. Premia ta byłaby stosunkowo znikoma, gdyby przyjąć, że ulgowe postanowienie art. 7 odnosi się jedynie do rat podatku spadkowego, płatnych po 1 kwietnia 1933, przerachowanych w myśl art. 5 ustawy, gdyż odnosiłaby się ona jedynie do rat, płatnych w okresie od 1 kwietnia 1933 do 1 stycznia 1934. Gdy poza tym zastosowanie ulgowego przerachowania rat podatku spadkowego, płatnych po 1 kwietnia 1933, zostało uzależnione od uiszczenia w terminie do dnia 1 stycznia 1934 tak rat płatnych przed 1 kwietnia 1933, nie podlegających ulgowemu przerachowaniu, jak i rat płatnych po 1 kwietnia 1933,

przerachowanych ulgowo — należało uznać, że postanowienia art. 7 o niepobieraniu kar za zwłokę i odsetek za odroczenie w przypadku korzystania z przepisów art. 5 i 6 ustawy odnoszą się i do rat podatku spadkowego płatnych po 1 kwietnia 1933, przerachowanych ulgowo i do rat tegoż podatku płatnych przed 1 kwietnia 1933, nie podlegających ulgowemu przerachowaniu, o ile tylko w wyniku wykorzystania ulgi z art. 5 ustawy należność z tytułu jednych i drugich rat została wpłacona w okresie pomiędzy 1 kwietnia 1933 a 1 stycznia 1934.

Ponieważ władza pozwana w zaskarżonym orzeczeniu [z 19 maja 1934] stanęła na stanowisku niezgodnym z powyższą wykładnią art. 7 ustawy, należało orzeczenie to uchylić jako niezgodne z prawem.

Ustawa z 14 marca 1933 poz. 141 Dz. Ust., zmieniająca niektóre przepisy o opodatkowaniu spadków i darowizn, weszła — jak głosi jej art. 9 — w życie z dniem 1 kwietnia 1933, a dołączona do niej taryfa, zniżająca — w porównaniu z obowiązującą do 30 marca 1933 taryfą, dołączoną do ustawy z 18 lipca 1924 poz. 699 Dz. Ust. — znacznie stawki podatku spadkowego, ma zastosowanie do wszystkich wymiarów, uskutecznionych od 1 kwietnia 1933 począwszy. Jednakże w myśl art. 5 i 6 ustawy i do wymiarów, uskutecznionych przed 1 kwietnia 1933, może mieć zastosowanie nowa taryfa, atoli jedynie do rat płatnych po 31 marca 1933 (jeśli podatek nie był rozłożony na raty, rozkłada go się w tym celu na 20 równych półrocznych rat, począwszy od terminu płatności podatku), o ile podatnik uiści do końca 1933 r. cały podatek, a zatem obliczone według stawek dawnej taryfy, raty płatne przed 1 kwietnia 1933 oraz obliczone już według stawek nowej taryfy raty płatne od 1 kwietnia 1933 począwszy. Za uiszczenie do końca 1933 r. całego wymierzonego przed 1 kwietnia 1933 podatku spadkowego ustanawia ustawodawca pewnego rodzaju premię, mianowicie możność uiszczenia rat, płatnych od 1 kwietnia 1933 począwszy, według stawek nowej taryfy. Premia ta jest wobec znacznie niższych stawek nowej taryfy czasami bardzo znaczna. I drugą premię dla podatnika, korzystającego z postanowień art. 5 i 6, zawiera ustawa z 14 marca 1933, a mianowicie premię, przewidzianą w art. 7, według którego w przypadkach korzystania z przepisów ulgowych art. 5 i 6 nie pobiera się kar za zwłokę i odsetek za odroczenie. Jeśli zatem podatnik uiści do końca 1933 r. cały wymierzony mu przed 1 kwietnia 1933 podatek spadkowy, to 1) do rat płatnych po 31 marca 1933 ma zastosowanie nowa taryfa i 2) nie przypadają z tytułu tego podatku od 1 kwietnia 1933 począwszy ani kary za zwłokę, ani odsetki za odroczenie. Przepis art. 7 nie wyklucza jednakże pobrania odsetek za odroczenie względnie kar za zwłokę z tytułu rat podatku spadkowego, płatnych po 31 marca 1933. Samo bowiem oświadczenie podatnika, iż rozłożony mu na raty podatek spadkowy uiści do końca 1933 r., nie zwalnia go jeszcze od obowiązku uiszczenia przyznanych mu rat w ustalonych odpowiednich terminach wraz z odsetkami za odroczenie względnie karami za zwłokę. Podatnik bowiem, mimo złożonego oświadczenia, może przyrzeczenia nie dotrzymać i nie miałoby żadnej racji, by na podstawie samego tylko przyrzeczenia zwalniać go od obowiązku wpłacania dozwolonych mu rat w terminach ustalonych. Oczywistą zaś rzeczą jest, że jeśli podatnik spełni swe przyrzeczenie i cały odpowiednio przerachowany podatek uiści do końca 1933 r., od przeliczonego odpowiednio podatku należy pobrane począwszy od 1 kwietnia 1933 odsetki za odroczenie względnie kary za zwłokę potrącić. W przeciwnym bowiem razie postanowienie art. 7 byłoby iluzoryczne. Nie podlegają

natomiast na podstawie art. 7 ustawy potrąceniu pobrane w czasie przed 1 kwietnia 1933 odsetki za odroczenie i kary za zwłokę, gdyż skoro art. 7 stanowi o niepobieraniu odsetek za odroczenie i kar za zwłokę, a przepis ten wszedł w życie 1 kwietnia 1933, to niepobieranie odsetek za odroczenie i kar za zwłokę może mieć miejsce dopiero od 1 kwietnia 1933 począwszy.

Zaznaczyć jeszcze należy, że w artykule podpisanego pt. „Reforma podatku spadkowego", ogłoszonym w Czasopiśmie Skarbowym 1933 nr 6 i 7, podano — odmienną od zajętego w niniejszej glosie stanowiska — praktykę Ministerstwa Skarbu w omawianej kwestii, z którą zgodne było zaskarżone orzeczenie Izby Skarbowej Grodzkiej w Warszawie z 19 maja 1934, obecnie przez NTA uchylone.

Edward Werner

1712.

PODATEK OD SPADKÓW I DAROWIZN.

Przepis przejściowy noweli z 1933 r.

Art. 9 ustawy z 14 marca 1933 poz. 141 Dz. Ust., mówiąc o wymiarach uskutecznionych od 1 kwietnia 1933, ma na myśli przypadki, w których nakaz płatniczy na podatek od spadków i darowizn nie został przed tym terminem doręczony. (Teza).

Wyrok NTA z 18 listopada 1935 l. rej. 7414/33 w sprawie Julji Kochlöffel przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie podatku spadkowego.

Decyzją o wymiarze podatku spadkowego z 14 lipca 1932 Izba Skarbowa w Lublinie wymierzyła skarżącej od spadku po ś. p. Tadeuszu Wajssbergu, zmarłym 8 grudnia 1931, podatek spadkowy, przyjąwszy czystą wartość spadku w kwocie 539.812,88 zł.

W odwołaniu od wymiaru skarżąca podniosła zarzuty przeciw oszacowaniu poszczególnych przedmiotów spadkowych, twierdząc, że jest ono wygórowane, oraz przeciw odmowie potrącenia niektórych długów. Na skutek odwołania Ministerstwo Skarbu orzeczeniem z 16 sierpnia 1933 sprostowało podstawę wymiaru podatku z kwoty 539.812,88 zł na kwotę 469.411,24 zł.

Powyższe orzeczenie stanowi przedmiot skargi do NTA, w której skarżąca kwestionuje zasadność wymiaru, twierdząc, że skoro podatek nie został prawomocnie wymierzony przed 1 kwietnia 1933, to w myśl art. 9 ustawy z 14 marca 1933 poz. 141 Dz. Ust. należało przy wymiarze zastosować taryfę, dołączoną do tej ustawy.

NTA rozważył, co następuje:

Przepis art. 9 ustawy z 14 marca 1933 poz. 141 Dz. Ust., na który się powołuje skarga, ma następujące brzmienie: „Ustawa niniejsza obowiązuje na całym obszarze Rzeczypospolitej i wchodzi w życie z dniem 1 kwietnia 1933 r., mając zastosowanie do wszystkich wymiarów, uskutecznionych od tej daty począwszy“. Spór sprowadza się do zagadnienia, kiedy wymiar należy uważać za uskuteczniony w rozumieniu powyższego przepisu, czy z chwilą doręczenia nakazu płatniczego, o jakim jest mowa w art. 24 ust. 1 Przepisów o opodatkowaniu spadków i darowizn (poz. 391/23 Dz. Ust.), czy też dopiero wówczas, gdy wymiar załatwiony jest ostatecznie w administracyjnym toku instancyj....

Otóż z powołanego wyżej przepisu art. 24 ustawy wynika, że podatek należy uważać za wymierzony już z chwilą zawiadomienia płatnika drogą nakazu płatniczego. Ustawa, uznając z tą chwilą podatek za wymierzony, nakłada na podatnika obowiązek zapłaty podatku w ciągu miesiąca od daty doręczenia nakazu. W konsekwencji rozporządzenie wykonawcze z 25 sierpnia 1923 poz. 794 Dz. Ust. w przedmiocie opodatkowania spadków i darowizn, normując osobno postępowanie wymiarowe, osobno zaś postępowanie odwoławcze, uznaje wymiar za uskuteczniony przez zawiadomienie podatnika o wymiarze podatku nakazem płatniczym (§ 80). Również w przepisach, dotyczących analogicznej kwestii jak ta, którą normuje art. 9 ustawy z 14 marca 1933, a mianowicie w art. 19 ustawy z 18 lipca 1924 poz. 699 Dz. Ust. oraz w art. 3 rozporządzenia Prezydenta z 24 października 1934 poz. 866 Dz. Ust. określenia „wymiar podatku“ użył ustawodawca w tym znaczeniu, o jakim wyżej jest mowa, tzn. w znaczeniu wymiaru, uskutecznionego przez władzę skarbową w I instancji, o którym zawiadamia się stronę nakazem płatniczym. To też brak jakiejkolwiek podstawy do przyjęcia, że określenie „wymiarów“, użyte w przytoczonym wyżej przepisie art. 9, ma inne znaczenie, w szczególności, że chodzi tu o wymiary załatwione ostatecznie w administracyjnym toku instancyj.

Z powyższych powodów NTA uznał skargę za nieuzasadnioną i orzekł jej oddalenie.

Teza oficjalna, wyżej podana, nie wynika z motywacji wyroku. Teza, ściśle zgodna z motywacją (mianowicie z dwoma ostatnimi zdaniami ustępu przedostatniego), brzmiałaby: „Art. 9 ustawy z 14 marca 1933 poz. 141 Dz. Ust., mówiąc o wymiarach, uskutecznionych od 1 kwietnia 1933, ma na myśli przypadki, w których władza skarbowa przed tym terminem uskuteczniła wymiar w I instancji, a nie ma na myśli załatwienia ostatecznego w administracyjnym toku instancyj“.

A zatem wyrok powyższy nie przesądza kwestii, czy ma zastosowanie ustawa z 14 marca 1933 poz. 141 Dz. Ust., czy odpowiedni przepis dawniejszy, w przypadku,

gdy nakaz płatniczy, sporządzony przed 1 kwietnia 1933, został doręczony po 31 marca 1933. Powołany przez NTA art. 19 ustawy z 18 lipca 1924 poz. 699 Dz. Ust. wyraża się: „Ustawa niniejsza... będzie stosowana we wszystkich przypadkach, w których podatnika do dnia 1 lipca 1924 r. nie zawiadomiono, o wymiarze podatku". Natomiast w myśl art. 3 rozporządzenia Prezydenta z 24 października 1934 poz. 866 Dz. Ust. rozporządzenie to „ma zastosowanie w przypadkach, w których do dnia jego wejścia w życie nie został sporządzony nakaz płatniczy..." Także art. 24 Przep. o op. sp. i dar. (poz. 391/23 Dz. Ust.) odróżnia wymierzenie podatku od zawiadomienia o wymiarze; głosi bowiem: „Władza skarbowa wymierza podatek spadkowy i zawiadamia o wymiarze przez nakaz płatniczy". (Przed wejściem w życie rozporządzenia min. poz. 34/34 Dz. Ust. w licznych przypadkach nawet kompetencje były rozdzielone: wymierzała izba skarbowa, zawiadamiał o wymiarze urząd skarbowy — w myśl § 80 rozporządzenia poz. 794/23 Dz. Ust.; również obecnie — na mocy powołanego rozporządzenia min. z 1934 r. — kompetencje są rozdzielone, chociaż tylko w przypadkach nielicznych).

Z powyższego wynika, że w przypadku quaestionis rozstrzyga data sporządzenia nakazu płatniczego.

Achilles Rosenkranz

1713.

EGZEKUCJA DANIN PUBLICZNYCH.

Przejmowanie na własność Państwa gruntów za niektóre należności pieniężne: Przyłączenie się banków państwowych do postępowania, wszczętego z inicjatywy władz skarbowych; zaległe należności z czasów zaborczych.

1. Zamieszczony w ust. 2 art. 1 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 28 października 1933 o przejmowaniu na własność Państwa gruntów za niektóre należności państwowe poz. 658 Dz. Ust. warunek uprzedniego porozumienia się z właścicielem nieruchomości, a tym samym i termin 30-dniowy, zakreślony w § 1 rozp. wykon. z 12 stycznia 1934 poz. 36 Dz. Ust., dotyczy jedynie wierzycieli, o których mowa w tymże ust. 2 art. 1, i tylko wówczas, gdy ci ostatni są inicjatorami zastosowania wspomnianego rozporządzenia z 28 października 1933. (Teza).

2. Możność przejęcia na własność Państwa gruntów za ciążące na nich należności banków państwowych lub instytucji kredytu długoterminowego nie jest uzależniona od powstania długu w okresie państwowości polskiej, ani od tego, by dług ten zaciągnięty był bezpośrednio w polskim banku państwowym.

Wyrok NTA z 20 października 1936 l. rej. 6994/34 w sprawie Stefana R. przeciw Wojewodzie poleskiemu w Brześciu n/B. w przedmiocie przejęcia na własność Państwa gruntów za należności.

. . . Skarżący twierdzi, że według gramatycznej interpretacji art. 1 ust. 1 i 2 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 28 października 1933 poz. 658 Dz. Ust. uznać należy, iż na mocy powołanego przepisu prawnego Państwo Polskie ma prawo wywłaszczyć jedynie te grunty, które są obciążone zobowiązaniami, powstałymi w okresie istnienia państwowości polskiej, w niniejszym zaś przypadku, wywodzi dalej skarżący, pożyczka uzyskana została przez skarżącego w b. ros. Banku Szlacheckim, udzielenie więc jej nastąpiło bez udziału Państwa Polskiego, to ostatnie zaś przejęło wierzytelność z tytułu tej pożyczki dopiero w drodze sukcesji uniwersalnej na mocy Traktatu Ryskiego, a zatem wierzytelność ta nabyta została przez Państwo Polskie sposobem pochodnym, a nie pierwotnym, o którym to ostatnim, zdaniem skarżącego, mówi art. 1 ust. 1 rozporządzenia.

Twierdzenia tego NTA nie uznał za trafne.

Art. 1 bowiem rozporządzenia w ust. 2 głosi m. i., że z nieruchomości, obciążonych zaległymi należnościami z tytułu pożyczek długoterminowych, udzielonych przez banki państwowe lub instytucje kredytu długoterminowego, mogą być na wniosek właściwych banków lub instytucji przejmowane na własność Państwa grunty za ciążące na tych nieruchomościach należności z tytułu powyższych pożyczek.

Z powyższego zaś przepisu prawnego bynajmniej nie wynika, aby możność przejęcia na własność Państwa gruntów za ciążące na nich należności banków państwowych lub instytucji kredytu długoterminowego uzależniona była od powstania długu w okresie państwowości polskiej, jak również od tego, by dług ten zaciągnięty był bezpośrednio w polskim banku państwowym.

Dalej skarżący zarzuca, że przed wszczęciem przez władzę pozwaną postępowania, dotyczącego przejęcia jego majątku na własność Państwa, nie został zachowany przez Państwowy Bank Rolny 30-dniowy termin, przewidziany w § 1 rozp. wykon. z 12 stycznia 1934 poz. 36 Dz. Ust., dla wypowiedzenia się skarżącego w sprawie zamiaru zgłoszenia przez tenże Bank wniosku o wszczęcie powyższego postępowania, że zatem pertraktacje stron nie miały miejsca w danej sprawie.

Zarzut ten NTA uznał również za nieuzasadniony.

Z treści zastrzeżenia, zamieszczonego w ust. 2 art. 1 rozporządzenia Prezydenta z 28 października 1933, głoszącego wyraźnie, że przed zgłoszeniem wniosku banki i instytucje powinny porozumieć się z właściciele-

lem nieruchomości, jak i z samego faktu umieszczenia tego zastrzeżenia w ust. 2 art. 1, dotyczącym zaległych należności banków państwowych i instytucji kredytu długoterminowego, nieumieszczenia zaś podobnego zastrzeżenia w ust. 1 art. 1, dotyczącym zaległych należności z tytułu podatków i danin publicznych oraz z tytułu udzielonych przez Państwo pożyczek — wynika, że warunek uprzedniego porozumienia się z właścicielem nieruchomości, a więc i termin 30-dniowy, zakreślony w § 1 rozp. wykon. z 12 stycznia 1934, stanowiącym rozwinięcie przepisu ust. 2 art. 1 rozporządzenia Prezydenta, dotyczy jedynie wierzycieli, o których mowa w tymże ust. 2 art. 1, i tylko wówczas, gdy ci ostatni sami występują z wnioskiem, czyli są inicjatorami zastosowania rozporządzenia o przejęciu gruntów za zaległe należności; jeżeli natomiast inicjatywa, jak w niniejszym przypadku, wychodzi od władz skarbowych, bądź jeśli Izba Skarbowa, otrzymawszy wniosek w tym względzie od jednego z wierzycieli, zwróci się do innych wierzycieli z zapytaniem, czy przyłączają się do zamierzonej akcji, wówczas ci inni wierzyciele nie mają już obowiązku porozumiewania się z właścicielem nieruchomości, a więc nie obowiązuje ich tym samym i termin 30-dniowy, o którym mowa w § 1 rozp. wykon.

Ponieważ zaś postępowanie w celu przejęcia gruntów wszczęte zostało z inicjatywy władz skarbowych za zaległości podatkowe, a Państwowy Bank Rolny został wezwany przez Izbę Skarbową do wypowiedzenia się jedynie, czy przyłącza się do zamierzonego postępowania, przeto nie miał on obowiązku prowadzenia pertraktacji z właścicielem majątku, a tym samym do przestrzegania wspomnianego 30-dniowego terminu, który zresztą w niniejszym przypadku wykraczałby poza 14-dniowy termin, zakreślony temuż Bankowi w myśl ust. 2 § 38 rozp. wykon. przez Izbę Skarbową.

Wreszcie skarżący zarzuca obrazę art. 18 ust. 1 rozporządzenia Prezydenta, której dopatruje się w tym, że mimo poddania już majątku przez Państwowy Bank Rolny egzekucji, wszczęto odnośnie do tego majątku postępowanie celem przejęcia go na własność Państwa.

I ten zarzut Trybunał uznał za nieuzasadniony, albowiem, jak wynika ze znajdującego się w aktach sprawy pisma komornika, wszczęta przez Państwowy Bank Rolny egzekucja przeciw skarżącemu została przez tenże Bank wycofana już w dniu 15 kwietnia 1934, a zatem nie tylko przed wydaniem zaskarżonego orzeczenia, lecz jeszcze przed wyrażeniem przez Państwowy Bank Rolny zgody na przyłączenie się do postępowania, mającego na celu przejęcie gruntów na własność Państwa.

Z powyższych względów Trybunał oddalił skargę jako nieuzasadnioną.

1714.

EGZEKUCJA DANIN PUBLICZNYCH.

Przejmowanie na własność Państwa gruntów za niektóre należności pieniężne: Wymóg ustalenia, że nieruchomość nie jest poddana egzekucji.

W przypadku wszczęcia postępowania celem przejęcia gruntów na własność Państwa na zasadzie rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 28 października 1933 poz. 658 Dz. Ust. akta sprawy winny stwierdzać, że nieruchomości, które mają być przejęte, nie są poddane egzekucji. (Teza).

Wyrok NTA z 22 grudnia 1936 l. rej. 9064/34 w sprawie Stelli T. przeciw Wojewodzie tarnopolskiemu w przedmiocie przejęcia gruntów na własność Państwa za zaległości podatkowe.

Na wniosek Dyrektora Izby Skarbowej II we Lwowie Wojewoda tarnopolski orzeczeniem z 11 sierpnia 1934, wydanym na zasadzie art. 1 i 15 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 28 października 1933 o przejmowaniu na własność Państwa gruntów za niektóre należności pieniężne poz. 658 Dz. Ust., zarządził w stosunku do Stelli T. wszczęcie postępowania w celu przejęcia gruntów za należności zaległe z tytułu podatków państwowych i samorządowych w sumie około 252.000 zł z majętności Z. z tym, że przejęcie gruntów na własność Państwa nastąpi po oszacowaniu całych dóbr. Orzeczenie to zgodnie z art. 15 cyt. rozporządzenia zostało wydane jako ostateczne w administracyjnym toku instancji....

Skarżąca zarzuca, że wobec toczącego się postępowania egzekucyjnego przez przymusowy zarząd jej nieruchomości nie mogło być wszczęte postępowanie celem przejęcia gruntów na rzecz Państwa, gdyż w myśl art. 18 cyt. rozporządzenia postępowanie celem przejęcia gruntów nie może być wszczęte, jeżeli nieruchomość jest poddana egzekucji. Pismem de praes. 7 listopada 1934 skarżąca przedłożyła zapowiedziane w skardze zaświadczenie Sądu Grodzkiego z 25 października 1934, stwierdzające, że nieruchomości skarżącej pozostają pod przymusowym zarządem.

NTA rozważył, co następuje:

W związku z zarzutem skargi należało postępowanie w rozpoznawanej sprawie uznać za wadliwe. Według ust. 1 art. 18 cyt. rozporządzenia w brzmieniu obowiązującym w chwili wydania zaskarżonego orzeczenia postępowanie celem przejęcia na własność Państwa gruntów za niektóre należności pieniężne nie może być wszczęte, jeżeli nieruchomość poddana jest egzekucji. W myśl art. 15 tegoż rozporządzenia decyzje o wszczęciu

postępowania w celu przejęcia gruntów wydaje wojewoda na wniosek dyrektora izby skarbowej, przy czym decyzje te są ostateczne w administracyjnym toku instancji. Wobec takiego ujęcia sprawy w cyt. rozporządzeniu, w szczególności wobec pozbawienia w postępowaniu administracyjnym osoby, co do której ma być wszczęte postępowanie w celu przejęcia gruntów, możności wykazania, iż co do jej nieruchomości zachodzą przeszkody z art. 18 rozporządzenia, musi się dojść do wniosku, że władza, wydająca decyzję o wszczęciu postępowania w celu przejęcia gruntów, jest obowiązana przed wydaniem tej decyzji z urzędu stwierdzić, czy nieruchomości, które mają być przejęte na własność Państwa za niektóre należności pieniężne, nie są poddane egzekucji w czasie wszczęcia postępowania. W rozpoznawanej sprawie akta sprawy nie ujawniają, by w związku z wydaniem zaskarżonej decyzji kwestia istnienia przeszkody z art. 18 co do wszczęcia postępowania celem przejęcia gruntów była w ogóle przedmiotem jakichkolwiek dochodzeń, a tym samym akta sprawy nie zawierają stwierdzenia, by nieruchomości, które mają być przejęte na własność Państwa, w chwili wszczęcia postępowania nie były poddane egzekucji. Wobec tego należało uznać, że stan faktyczny sprawy wymaga uzupełnienia i z tego powodu na podstawie art. 84 p. 1 rozporządzenia o NTA (poz. 806/32 Dz. Ust.) uchylić zaskarżone orzeczenie.

1715.

UBEZPIECZENIE PRACOWNIKÓW UMYSŁOWYCH.

Administrator domu — obowiązek ubezpieczenia.

Administrator domu nie podlega obowiązkowi ubezpieczenia w myśl rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 24 listopada 1927 poz. 911 Dz. Ust., jeżeli praca jego opiera się tylko na umowie zlecenia. (Teza).

Wyrok NTA z 27 października 1936 l. rej. 6419/35 w sprawie Zakładu Ubezpieczeń Społ. w Warszawie przeciw Ministerstwu Opieki Społ. w przedmiocie obowiązku ubezpieczenia Wolfa Szpigelglasa jako pracownika umysłowego.

... Jak okazuje się z porównania zaskarżonego orzeczenia z wywodami skargi, strony są zgodne co do tego, że zatrudnienie u osoby drugiej, jako jeden z warunków obowiązku ubezpieczenia, oznacza zatrudnienie, oparte na umowie o pracę. To stanowisko stron odpowiada też i zapatry-

waniu prawnemu, wyrażonemu przez NTA w wyroku z 7 maja 1934 l. rej. 6133/32 (Zb. wyr. nr 759 A)[1]).

Przedmiotem umowy o pracę jest praca sama jako taka a nie jej wynik. W następstwie tego pracodawcy służy prawo udzielania pracownikowi poleceń co do rodzaju, czasu, miejsca i sposobu wykonywania pracy, o ile to nie sprzeciwia się umowie, ustawom i dobrym obyczajom (art. 448 kod. zobow.). Pracownik jest wobec tego zależny przy wykonywaniu swej pracy od pracodawcy. Tego momentu zależności nie jest w pewnej mierze pozbawiony także stosunek, wynikający z umowy zlecenia (art. 502 kod. zobow.). Różnica jednak w tym względzie między umową zlecenia a umową o pracę leży w tym, że przyjmujący zlecenie zależny jest od dającego zlecenie tylko o tyle, o ile zależność ta wynika z samej umowy — poza tym zaś jest co do spełniania swoich obowiązków niezależny (por. wyr. NTA z 22 maja 1935 l. rej. 4966/32, Zb. wyr. nr 1073 S[2])). Jaka jest w powyższym rozumieniu zależność pełniącego usługi od osoby, na której rzecz są one spełniane, to w każdym poszczególnym wypadku ocenić należy na podstawie całokształtu stosunku prawnego, łączącego te obie osoby. Samo więc tylko formalne określenie stanowiska osoby pełniącej usługi (jak np. w niniejszej sprawie nazwa administratora) jeszcze rozmiaru zależności nie wyjaśnia.

Za podstawę oceny stosunku między Szpigelglasami władza pozwana przyjęła pełnomocnictwo z 16 grudnia 1931 oraz zeznania Wolfa Szpigelglasa, złożone w Komisariacie Rządu do protokołu z 20 grudnia 1934.

Pełnomocnictwem powyższym Chaskiel Szpigelglas, jako właściciel nieruchomości przy ul. Pawiej nr 54 w Warszawie, upoważnił Wolfa Szpigelglasa do zarządzania tą nieruchomością, a w szczególności do prowadzenia meldunków osobiście lub przez osobę, jaką sam do tego upoważni, do wykonywania wszelkich rozporządzeń władz pod osobistą i majątkową odpowiedzialnością, do udzielania substytucji adwokatom i obrońcom sądowym i do szeregu innych funkcji, dotyczących administracji, szczegółowo określonych, jak wynajem lokali, odbiór komornego itp.

W zeznaniach swoich z 20 grudnia 1934 Wolf Szpigelglas stwierdził, że Chaskiel Szpigelglas jest jego dziadkiem, że od 16 grudnia 1931 administruje jego nieruchomością na podstawie przytoczonego wyżej pełnomocnictwa, poprzednio zaś — od czerwca 1928 — prowadził tę administrację na podstawie ustnego polecenia swego dziadka, że nie zawarli oni ze sobą umowy o pracę, że nie jest skrępowany godzinami pracy, że remonty przeprowadza bez porozumienia się z Chaskielem Szpigelglasem i że tenże w ogóle nie wtrąca się do administracji. Wolf Szpigelglas zazna-

---

[1]) OPA 951/34.

[2]) OPA 1199/35.

czył zarazem, że meldunki domu prowadzi osoba trzecia za wynagrodzeniem, które on jej wypłaca ze swojej pensji, otrzymywanej od Chaskiela Szpigelglasa i że on składa temu swemu dziadkowi co miesiąc sprawozdanie z administracji.

Jak z powyższego okazuje się, Szpigelglasów łączy stosunek umowny, a w jego ramach Wolf Szpigelglas poruczone sobie czynności spełnia samodzielnie. Celem zatem tego stosunku jest nie praca sama jako taka, lecz jej wynik. Zgodnie też z tym Wolf Szpigelglas posiada wyraźne upoważnienie do spełniania niektórych czynności przez osoby trzecie.

Jeżeli więc Ministerstwo uznało, że stosunek, o którym mowa, nie jest oparty na umowie o pracę i w następstwie tego orzekło, że Wolf Szpigelglas nie podlega obowiązkowi ubezpieczenia, to Trybunał nie mógł się w tym dopatrzyć naruszenia praw skarżącego Zakładu.

W zaskarżonym orzeczeniu względnie w zatwierdzonej nim decyzji Komisariatu Rządu przytoczono też powody rozstrzygnięcia, dotyczące istoty stosunku między Szpigelglasami, a wobec tego nietrafny jest zarzut skarżącego Zakładu, że zaskarżone orzeczenie nie zawiera motywów w tym względzie.

Za nietrafny uznać również należało zarzut wadliwości postępowania, polegający — zdaniem skarżącego Zakładu — na tym, że Ministerstwo nie przeprowadziło dochodzenia co do istoty powyższego stosunku i oparło się przy jej ocenie tylko na akcie pełnomocnictwa. W postępowaniu bowiem administracyjnym przesłuchano Wolfa Szpigelglasa i zeznania jego wzięto pod uwagę. Na wywody zaś skarżącego Zakładu, że zeznania te nie mogą być miarodajne, gdyż Wolf Szpigelglas działa w porozumieniu z Chaskielem Szpigelglasem, należy zaznaczyć, że ta ewentualność sama przez się nie stwarza jeszcze dostatecznej podstawy do odmówienia Wolfowi Szpigelglasowi wiarogodności.

Kierując się tymi rozważaniami, należało oddalić skargę jako nieuzasadnioną.

1716.

UBEZPIECZENIE PRACOWNIKÓW UMYSŁOWYCH.

Członkowie orkiestry, grającej w restauracji — obowiązek ubezpieczenia.

Kierownik orkiestry, grającej w restauracji na podstawie umowy o dzieło, którą zawarł z odnośnym przedsiębiorcą restauracyjnym, nie

podlega obowiązkowi ubezpieczenia na podstawie rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 24 listopada 1927 o ubezp. prac. umysł., natomiast personel artystyczny orkiestry podlega temu obowiązkowi z tytułu zatrudnienia u tegoż kierownika orkiestry na podstawie umowy o pracę. (Teza).

Wyrok NTA z 5 stycznia 1937 l. rej. 3324/35, 3375/35, 3442-3451/35 w sprawie Zakładu Ubezpieczeń Społ. w Warszawie przeciw Ministerstwu Opieki Społ. w przedmiocie obowiązku ubezpieczenia jako pracowników umysłowych członków orkiestr, grających w Hotelu Europejskim w Warszawie.

I. Z. U. P. U. w Warszawie orzeczeniem z 18 maja 1934, opartym na art. 2 p. 1 i art. 3 p. 3 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 24 listopada 1927 o ubezp. prac. umysł. poz. 911 Dz. Ust., uznał Zygmunta Grossmana, kierownika orkiestry grywającej w kawiarni „Hotelu Europejskiego" w Warszawie, za podlegającego obowiązkowi ubezpieczenia w powyższym Zakładzie od 1 czerwca 1933, przyjmując, że w czasie tym pracodawcą Grossmana był Hotel Europejski Sp. Akc. w Warszawie.

Odwołania tejże Spółki Akc. od powyższego orzeczenia Komisariat Rządu m. st. Warszawy decyzją z 16 lipca 1934 nie uwzględnił i orzeczenie to utrzymał w mocy, w dalszym zaś toku sprawy Ministerstwo Opieki Społ. orzeczeniem z 15 lutego 1935 odwołanie powyższej Spółki uwzględniło i uchyliło odnośną decyzję jako ustawowo nieuzasadnioną. W uzasadnieniu swego orzeczenia podało Ministerstwo, że, jak wynika z umowy, zawartej 30 marca 1933 między firmą „Hotel Europejski" a Grossmanem, oraz z zeznań Grossmana i Leonarda Ilczuka, sekretarza „Hotelu Europejskiego", Grossman od zawarcia powyższej umowy pozostawał z dyrekcją Hotelu nie w stosunku pracownika do pracodawcy, lecz kontrahenta umowy o dzieło, której treścią jest nie świadczenie usług osobistych, lecz świadczenie wyniku pracy w formie wykonania pewnego określonego dzieła, jak w danym wypadku dostarczenia rozrywki muzycznej gościom hotelu. Cechą umowy o dzieło, według dalszych motywów wspomnianego orzeczenia, jest wykonanie umówionego dzieła według własnego uznania osoby, która wykonania się podjęła, oraz ponoszenie przez nią ryzyka wykonania, a obie te cechy są wyraźnie podkreślone w p. 3, 6 i 7 powołanej umowy, poza tym zaś za odrębnością przedsiębiorstwa orkiestralnego przemawia również to, że przyjmowanie i zwalnianie członków orkiestry, pociąganie ich do odpowiedzialności za ich zachowanie się, wypłacanie im wynagrodzenia za pracę, opłacanie tantiem autorskich i wszystkich podatków, związanych z prowadzeniem przedsiębiorstwa orkiestralnego, oraz wykupywanie świadectwa przemysłowego należy do Grossmana. Opierając się na tym przyjęło Ministerstwo, że Grossman, a nie Hotel Europejski, jest przedsiębiorcą i pracodawcą muzyków, zatrudnionych

w odnośnej orkiestrze, wobec czego nie może on od chwili zawarcia wspomnianej umowy być uważany za pracownika Hotelu, a samodzielność stanowiska Grossmana wynika również z angażowania jego orkiestry na inne imprezy, do czego nie potrzebuje on żadnego zezwolenia dyrekcji Hotelu Europejskiego. Ministerstwo stanęło wobec tego na stanowisku, że wymieniony Hotel nie ma obowiązku ubezpieczenia Grossmana w wyżej wspomnianym Zakładzie.

Na powyższe orzeczenie wniósł Zakład Ubezpieczeń Społ. w Warszawie skargę do NTA.

II. Analogicznie jak co do Zygmunta Grossmana uznał Z. U. P. U. orzeczeniem z 18 maja 1934 Jana Różewicza, kierownika orkiestry grywającej w restauracji „Hotelu Europejskiego" w Warszawie, za podlegającego obowiązkowi ubezpieczenia w powyższym Zakładzie od 1 września 1929 począwszy, przyjmując również, że w czasie tym pracodawcą Różewicza był Hotel Europejski Sp. Akc. w Warszawie.... [Dalszy przebieg sprawy był podobny jak pod I].

III. Zgodnie ze stanowiskiem, zajętym co do obowiązku ubezpieczenia Grossmana, uznał Z. U. P. U. również i członków jego orkiestry za podlegających obowiązkowi ubezpieczenia w tym Zakładzie jako pracowników Hotelu Europejskiego, przyjmując, iż pracodawcą ich jest Spółka Akc. Hotel Europejski, nie zaś Grossman....

Od orzeczeń powyższych odwołał się Hotel Europejski do Komisarza Rządu m. Warszawy, który, nie uwzględniając odwołań, zatwierdził orzeczenia Zakładu decyzjami z 17 lipca 1934.

W uwzględnieniu odwołań Hotelu Europejskiego od tych decyzji Ministerstwo Opieki Społ. zmieniło je, uznając obowiązek ubezpieczenia wymienionych wyżej członków orkiestry w charakterze pracowników Grossmana, który ubezpiecza ich w Zakładzie Ubezpieczeń Społ., — nie zaś w charakterze pracowników Hotelu Europejskiego.... Orzeczenie powyższe uzasadniło Ministerstwo analogicznie jak wymienione wyżej orzeczenie swoje w sprawie Grossmana.

Na orzeczenia te wniósł Zakład Ubezpieczeń Społ. w Warszawie skargi do NTA....

IV. Odnośnie do członków wymienionej wyżej orkiestry Jana Różewicza Z. U. P. U. w Warszawie, zgodnie ze stanowiskiem swoim co do obowiązku ubezpieczenia Różewicza, uznał również i członków jego orkiestry za podlegających obowiązkowi ubezpieczenia w tym Zakładzie, jako pracowników Hotelu Europejskiego.... [Dalszy przebieg sprawy był podobny jak pod III].

NTA rozważył, co następuje:

Przepis art. 3 rozporządzenia z 24 listopada 1927, wyliczający kate-

gorie osób, które podpadają pod pojęcie pracowników umysłowych w rozumieniu tego rozporządzenia, wymienia w p. 2 osoby, uprawiające sztuki wyzwolone, a m. i. i muzyków, ponadto zaś w p. 3 wymienia artystyczny personel orkiestr, teatrów, wytwórni filmowych i nadawczych stacji radiowych, a zatem samoistnych przedsiębiorstw, posiadających swój artystyczny personel.

Według art. 2 rozporządzenia obowiązkowi unormowanego nim ubezpieczenia podlegają pracownicy umysłowi, którzy — obok posiadania dalszych w art. 2 wymienionych warunków — s ą z a t r u d n i e n i u innych osób fizycznych lub prawnych, bez względu na okres trwania tego zatrudnienia oraz na wysokość wynagrodzenia za świadczone usługi. Z przepisu tego wynika zatem, że obowiązek ubezpieczenia uzależniony jest od tego, by w danym wypadku zachodził fakt „zatrudnienia", a więc by istniał zawarty między pracodawcą a pracownikiem stosunek umowy o pracę (art. 441 i n. kod. zobow. i art. 5 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 16 marca 1928 o umowie o pracę prac. umysł. poz. 323 Dz. Ust.), oraz — a contrario — że wobec braku cechy „zatrudnienia" obowiązek ubezpieczenia nie powstaje w wypadkach istnienia „umowy o dzieło" (art. 478 kod. zobow.), obejmującej nie pełnienie pracy, lecz mającej za przedmiot zamówione dzieło, a więc już rezultat pracy, w danym wypadku skończoną produkcję artystyczną danego zespołu artystycznego (koncert, przedstawienie itp.).

W odniesieniu zatem do artystycznego personelu samoistnych przedsiębiorstw, wymienionych w art. 3 p. 3 cyt. rozp., przyjąć należy, że artystyczny personel ich podlega obowiązkowi ubezpieczenia z tytułu zatrudnienia na podstawie umowy o pracę u danego przedsiębiorcy jako pracodawcy, że natomiast sam przedsiębiorca, nie będąc „zatrudniony" u osób trzecich, wobec których zobowiązał się do produkcji już skończonych dzieł artystycznych swego zespołu, w zespole tym poprzednio przygotowanych i wypracowanych i nie pozostając wobec tych osób w stosunku pracownika do pracodawcy, obowiązkowi ubezpieczenia nie podlega.

Wspomniana zasada, jak z powyższego wynika, odnosić się może jedynie do samoistnych przedsiębiorstw (orkiestr, teatrów itp.), przy czym kwestia, czy dany zespół artystyczny posiada ten charakter, wymaga w każdym wypadku oceny na podstawie zachodzących okoliczności faktycznych.

W danym wypadku, o ile chodzi o obowiązek ubezpieczenia Zygmunta Grossmana i Jana Różewicza oraz artystycznego personelu ich orkiestr, ustaliło pozwane Ministerstwo w zaskarżonych orzeczeniach, że orkiestry te stanowią samodzielne przedsiębiorstwa i że wobec tego Grossman i Różewicz nie są pracownikami Hotelu Europejskiego oraz że oni, a nie dy-

rekcja Hotelu, są pracodawcami personelu ich orkiestr. To właśnie ustalenie zakwestionował w swych skargach Zakład Ubezpieczeń Społ.

Jak wynika z przedłożonych Trybunałowi odnośnych akt administracyjnych, a w szczególności z dołączonych do nich odpisów umów z 30 marca 1933 względnie 22 lutego 1933, umowy te zawarła dyrekcja Hotelu Europejskiego z Grossmanem, względnie Różewiczem, jako dysponującymi orkiestrą przedsiębiorcami muzycznymi, a miały one za przedmiot produkcje muzyczne orkiestr w zakresie muzyki koncertowej i tanecznej w kawiarni względnie restauracji Hotelu, przy czym w umowach tych stwierdzono (p. 10), że z tytułu zawarcia ich nie powstają żadne zobowiązania dyrekcji Hotelu w odniesieniu do poszczególnych członków orkiestr.

Według protokołu przesłuchania Grossmana z 4 grudnia 1934 zeznał on m. i., że muzyków do orkiestry angażuje osobiście, że dyrekcja Hotelu w żadnym bezpośrednim stosunku z poszczególnymi członkami orkiestry nie pozostaje, jako też, że za r. 1934 wykupił odnośne świadectwo przemysłowe, a pracowników orkiestry ubezpiecza w Z. U. P. U. Zeznał też Grossman, że w kwietniu 1934 wyjeżdżał z orkiestrą na okręcie „Kościuszko", a na czas nieobecności pozostawił zastępcę wraz z orkiestrą, z którym sam co do zastępstwa się umówił, a dyrekcja Hotelu zastępstwo to akceptowała.

Według protokołu przesłuchania Różewicza z 7 grudnia 1934 zeznał on m. i., że zespół muzyczny jest angażowany i zwalniany wyłącznie przez niego, a dyrekcja w żadnych bezpośrednich stosunkach z artystami zespołu nie pozostaje, że pracowników sam ubezpiecza na wypadek choroby i w Z. U. P. U., że sam wypłaca im wynagrodzenie, a także płaci tantiemy autorskie i wszystkie podatki związane z przedsiębiorstwem oraz że wykupuje świadectwo przemysłowe. Zeznał też Różewicz, że w czasie trwania umowy bierze udział ze swoją orkiestrą i w innych imprezach, nie potrzebując do tego żadnego zezwolenia dyrekcji Hotelu.

Według protokołu przesłuchania w charakterze świadka sekretarza dyrekcji Hotelu Europejskiego, Leonarda Ilczuka z 5 grudnia 1934 zeznał on m. i., że dyrekcja zawarła z Grossmanem i Różewiczem umowę jako z samodzielnymi przedsiębiorcami, z poszczególnymi zaś członkami orkiestr żadnych umów nie zawierała i muzycy ci dyrekcji nie podlegają, że świadectwa przemysłowe na prowadzenie przedsiębiorstwa orkiestralnego opłacają kierownicy orkiestr, jako też że z sum, płaconych Grossmanowi i Różewiczowi, opłacają oni gaże pracowników, świadczenia, przypadające na nich jako pracodawców, opłaty za prawo autorskie granych utworów, których wykazy sami sporządzają, nabywają nowe utwory itd. Zeznał też świadek Ilczuk, że dyrekcja Hotelu chcąc utrzymać w swych lokalach pro-

dukcje muzyczne, a nie mogąc sobie dać rady z muzykami pracownikami czy to pod względem subordynacji, czy też swej kompetencji muzycznej, zmuszona była zawrzeć umowy z fachowymi przedsiębiorcami muzycznymi, rezultatem czego jest to, że od czasu ich zawarcia nie powtarzają się już, liczne poprzednio, zażalenia i reklamacje klienteli na wykonywane produkcje muzyczne.

W tym stanie rzeczy w opartym na powyższych dowodach ustaleniu pozwanego Ministerstwa, że odnośne orkiestry posiadały charakter samodzielnych przedsiębiorstw oraz że Grossman i Różewicz nie są pracownikami Hotelu, a natomiast że są oni pracodawcami członków swych orkiestr, nie dopatrzył się NTA dowolności ani sprzeczności z aktami.

W szczególności nie dopatrzył się Trybunał, wbrew odnośnym wywodom skarg, takich sprzeczności ani dowolności ustaleń w fakcie, że punkty 1 i 7 umów nadają dyrekcji Hotelu uprawnienia, mające zapewnić odpowiedni skład osobowy orkiestr, z czego skarżący Zakład wyprowadza wniosek, że skoro Hotel ma pewien wpływ na skład osobowy orkiestry, to w ten sposób „wiąże się stosunkiem prawnym" z członkami orkiestry, a zatem pozostaje z nimi w bezpośrednim stosunku prawnym. Zapatrywanie to nie jest trafne, powołane bowiem postanowienia umów nie uzasadniają bezpośredniego stosunku prawnego między dyrekcją Hotelu a członkami orkiestr, co zresztą w p. 10 umów zostało stwierdzone. Również nie przychylił się Trybunał do zapatrywania skarg, jakoby ustalenie, iż orkiestry stanowią samodzielne przedsiębiorstwa, nie dało się pogodzić z brzmieniem p. 5 umów, według którego w razie nieodpowiedniego zachowania się członków orkiestry dyrekcji Hotelu służy „w porozumieniu z przedsiębiorcą" prawo „zastosowania kar porządkowych w odniesieniu do poszczególnych członków zespołu", ze względu na odpowiedzialność Hotelu „za przekroczenia natury policyjnej i sanitarnej". Już z treści postanowienia tego bowiem widoczne jest, że ma ono jedynie na celu zapewnienie ze względów porządkowych odpowiedniego zachowywania się orkiestry na sali hotelu, nie zaś nawiązanie bezpośredniego stosunku umownego z członkami orkiestr, a ponadto wyraźnie stwierdza, że owo, nieokreślone zresztą, „zastosowanie kar porządkowych" nastąpić może tylko w porozumieniu z przedsiębiorcą. Wreszcie nie podzielił Trybunał zapatrywania skarżącego, jakoby ustalenie, iż orkiestry stanowią samodzielne przedsiębiorstwa, nie dało się pogodzić z brzmieniem p. 4 umowy, przewidującym stałe dzienne wynagrodzenie orkiestr, niezależne od frekwencji publiczności, w czym skarżący upatruje wykluczenie ryzyka gospodarczego po stronie orkiestr. Zapewnienie bowiem orkiestrze, stanowiącej samodzielne przedsiębiorstwo, stałego wynagrodzenia nie może być z natury rzeczy uważane za okoliczność, wykluczającą ryzyko gospo-

darcze po jej stronie i pozbawiającą ją wskutek tego cechy samodzielnego przedsiębiorstwa.

Ponadto zarzucił skarżący Zakład, że pozwane Ministerstwo nie ustaliło, by po zawarciu odnośnych umów z Grossmanem względnie Różewiczem zaszła w porównaniu z okresem, poprzedzającym zawarcie umów, „rzeczywista zmiana" w stosunku poszczególnych członków orkiestr do Hotelu, który przed zawarciem umów był bezspornie ich pracodawcą. Zarzut ten upada już z tego powodu, że pozwana władza ustaliła właśnie w zaskarżonym orzeczeniu te faktyczne okoliczności, na podstawie których doszła do przekonania, że Grossman względnie Różewicz stali się pracodawcami członków orkiestr, w odróżnieniu od czasu sprzed zawarcia umów, gdy pracodawcą ich był Hotel Europejski, w którym to czasie okoliczności powyższe nie zachodziły.

Kierując się powyższymi rozważaniami Trybunał oddalił skargi jako nieuzasadnione.

1717.

UBEZPIECZENIE OD WYPADKÓW.

Pocztowa Kasa Oszczędności — obowiązek ubezpieczenia pracowników.

Pocztowa Kasa Oszczędności, jako instytucja, której działalność jest obliczona na zysk, a zatem prowadzona w sposób przemysłowy w rozumieniu § 1 ustawy z 28 grudnia 1887 o ubezpieczeniu od wypadków w brzmieniu, ustalonym ustawą z 7 lipca 1921 poz. 413 Dz. Ust., podlega obowiązkowi ubezpieczenia swych pracowników od wypadków na zasadzie przepisów cyt. ustawy. (Teza).

Wyrok NTA z 5 stycznia 1937 l. rej. 73/34 i 6800/35 w sprawie Pocztowej Kasy Oszczędności w Warszawie przeciw Ministerstwu Opieki Społ. w przedmiocie ubezpieczenia od wypadków pracowników skarżącej.

Orzeczeniem z 16 października 1933 Ministerstwo Opieki Społ. nie uwzględniło odwołania P. K. O. w Warszawie od orzeczeń Komisariatu Rządu m. st. Warszawy z 20 lipca 1931, zatwierdzających decyzje Zakładu Ubezpieczeń od Wypadków z 29 stycznia 1930, którymi to decyzjami: I) nałożono na P. K. O. obowiązek ubezpieczenia pracowników, zatrudnionych: 1) w przedsiębiorstwie bankowym z zakładami pomocniczymi z wyłączeniem drukarni i introligatorni wraz z oddziałami na terytorium

działalności Zakładu, i 2) przy robotach budowlanych, przy remoncie i konserwacji budynków, wykonywanych we własnym zarządzie na terytorium działalności Zakładu, oraz II) wymierzono opłaty ubezpieczeniowe za czas od 1 lipca 1926 do 31 grudnia 1929 włącznie. W uzasadnieniu orzeczenia Ministerstwo Opieki Społ., podzielając zapatrywanie Komisariatu Rządu co do zastosowalności względem pracowników P. K. O. postanowień § 4 ustawy o obowiązkowym ubezpieczeniu od wypadków z 28 grudnia 1887 w brzmieniu, ustalonym ustawą z 7 lipca 1921 poz. 413 Dz. Ust., zaznaczyło, że wymieniona ustawa ubezpieczeniowa pociąga do obowiązku ubezpieczenia m. i. również pracowników przedsiębiorstw, które, nie będąc przedsiębiorstwami przemysłowymi w rozumieniu przepisów prawa przemysłowego, są na sposób przemysłowy prowadzone, a więc, jak to orzekł NTA w szeregu wyroków, samoistnie, ciągle i celem osiągnięcia zysku; że do takich przedsiębiorstw należy zaliczyć również i P. K. O., ponieważ jest prowadzona samodzielnie i ciągle, co wynika z samego charakteru jej czynności oraz z § 1 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 27 czerwca 1924 poz. 545 Dz. Ust., i zadaniem jej jest zgodnie z § 3 cyt. rozporządzenia spełnianie czynności bankowych, które z natury swej są czynnościami, wykonywanymi w celu osiągania zysku, przy czym zysk ten jest osiągany od szerokiego koła osób trzecich w stosunku do P. K. O. i obracany na potrzeby P. K. O. względnie przelewany do Skarbu Państwa (§ 23); że wreszcie wyrażone w odwołaniu zapatrywanie, jakoby przepisy cyt. ustawy ubezpieczeniowej zostały uchylone późniejszym rozporządzeniem Rady Ministrów z 29 marca 1926 poz. 188 Dz. Ust. o stosunku służbowym, uposażeniu i zaopatrzeniu emerytalnym pracowników P. K. O., jest nietrafne, ponieważ powołane rozporządzenie jako rozporządzenie Rady Ministrów, nie mające mocy ustawy, nie mogło w żadnym razie uchylić przepisów ustawowych, a poza tym i nie zawiera nawet wyraźnego przepisu, uchylającego w stosunku do pracowników P. K. O. moc cyt. ustawy ubezpieczeniowej, uregulowanie zaś tym rozporządzeniem kwestii zaopatrzenia pracowników P. K. O. w razie poszkodowania ich wskutek wypadku przy pracy, zresztą tylko przy trwałej niezdolności do pracy, samo przez się nie może stanowić uchylenia przepisów o obowiązkowym ubezpieczeniu od wypadków, bowiem nic nie stoi na przeszkodzie, aby pracownikom mogło służyć prawo do świadczeń z innego źródła niż z funduszu emerytalnego P. K. O.

Na powyższe orzeczenie Ministerstwa Opieki Społ. wniosła P. K. O. skargę do NTA, w której zarzuciła obrazę § 1 cyt. ustawy ubezpieczeniowej, wywodząc w uzasadnieniu tego zarzutu, że P. K. O. nie podpada pod pojęcie zakładu, prowadzonego w sposób przemysłowy w rozumieniu powołanej ustawy, ponieważ nie jest zakładem, obliczonym na zysk....

NTA rozważył, co następuje:

Z przedstawionego wyżej stanu sprawy wynika, że strona skarżąca nie kwestionuje w zasadzie obowiązku ubezpieczenia od wypadków zakładów, prowadzonych celem osiągnięcia zysku, jako zakładów, prowadzonych w sposób przemysłowy, a zatem sporna w danym wypadku jest jedynie kwestia, czy działalność skarżącej instytucji ma na celu osiągnięcie zysków. Dla rozstrzygnięcia zaś tej kwestii miarodajny jest, jak to już orzekł NTA w wyroku z 20 kwietnia 1932 l. rej. 5691/30 i 6971/30, nie stan faktyczny, podlegający z natury rzeczy zmianom, lecz statut danej instytucji względnie zakładu. Otóż z § 3 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 27 czerwca 1924 poz. 545 Dz. Ust. i z rozdz. I dołączonego do tegoż rozporządzenia statutu P. K. O. wynika, że, prócz przyjmowania wkładów oszczędnościowych na oprocentowanie, do zadań P. K. O. należy jeszcze szereg innych czynności o charakterze bankowym, wyliczonych w powołanych przepisach cyt. rozporządzenia i załączonego doń statutu, a w szczególności obrót czekowy (krajowy i zagraniczny), obrót papierami wartościowymi, inkaso weksli, frachtów i innych należności, kupno i sprzedaż dewiz i walut zagranicznych, wynajem kasetek i udzielanie pożyczek, przy czym za załatwianie wymienionych czynności i zleceń P.K.O. pobiera prowizję i opłatę manipulacyjną w wysokości, określonej przez Radę Zawiadowczą. Twierdzenie skarżącej, jakoby wykonywanie powyższych czynności i zleceń było ograniczone wyłącznie do grona uczestników obrotu oszczędnościowego lub czekowego, nie jest trafne o tyle, że zawarte w p. c) i d) § 3 cyt. rozporządzenia postanowienie o wykonywaniu zleceń członków obrotu P. K. O. nie dotyczy wszystkich zadań P. K. O., lecz tylko tych czynności, które są ściśle wyliczone w p. c) i d), a mianowicie zakupu, sprzedaży i przechowywania papierów wartościowych oraz walut i dewiz zagranicznych tudzież inkasa weksli, frachtów i innych należności, przy czym, o ile chodzi o zakup i sprzedaż papierów wartościowych, to § 3 p. f) stanowi, że tę czynność P. K. O. ma prawo wykonywać także i na własny rachunek. Zresztą z postanowień p. c) i d) § 3, że do zadań P. K .O. należy wykonywanie zleceń członków obrotu P. K. O. w sprawach w tych przepisach wyliczonych, bynajmniej nie wynika, aby wykonywanie wymienionych czynności nie było połączone z zamiarem osiągnięcia zysków. że zaś osiąganie zysków jest celem działalności P. K. O., wypływa to nie tylko z samej istoty wymienionych wyżej czynności, lecz także i z postanowień § 23 rozporządzenia, który traktuje zysk jako skutek działalności P. K. O. sam przez się rozumiejący się.

Z powyższego wynika zatem, że działalność P. K. O. w zakresie wyliczonych wyżej czynności niczym się nie różni od działalności banków, które, jako przedsiębiorstwa obliczone na zysk, jak to NTA już orzekł

w wyroku z 16 marca 1928 l. rej. 25/27 (Zb. wyr. nr 1412), podlegają obowiązkowi ubezpieczenia od wypadków zatrudnionych w nich urzędników i robotników na zasadzie § 1 powołanej wyżej ustawy ubezpieczeniowej (poz. 413/21 Dz. Ust.). Poza tym na mocy rozporządzenia Ministra Skarbu z 9 marca 1928 poz. 444 Dz. Ust. zakres działalności P. K. O., poczynając od dnia 12 kwietnia 1928, obejmuje jeszcze przyjmowanie ubezpieczeń na życie, która to działalność, jak to wynika z postanowień tego rozporządzenia a w szczególności § 21, jest także prowadzona w celach osiągnięcia zysków. Gdy więc w tym stanie rzeczy władza pozwana uznała P. K. O. za instytucję względnie zakład, prowadzony w sposób przemysłowy i na tej zasadzie za podlegający obowiązkowi ubezpieczenia swych pracowników od wypadków, to NTA nie dopatrzył się w tym zarzucanej przez skarżącą nielegalności. . . .

1718.

SPRAWY WODNE.

Uprawnienia wodne, utrzymane w mocy. — Prawa „wpisane do księgi hipotecznej".

Tylko wyraźnie wymienione we wpisie hipotecznym prawo wodne nie gaśnie na podstawie art. 253 ust. 1 ustawy wodnej (poz. 574/28 Dz. Ust.) z powodu niezgłoszenia go w terminie, w tym przepisie określonym, do wpisu do księgi wodnej. (Teza).

Wyrok NTA z 11 stycznia 1935 l. rej. 6339/32 i 6340/32 w sprawie Józefa Sendka i Wincentyny Sendek w Kucharach przeciw Wojewodzie kieleckiemu w przedmiocie wpisu do księgi wodnej prawa użytkowania wody rzeki Szreniawy dla potrzeb młyna wodnego.

. . . Skarżący stoją na stanowisku, że w myśl art. 253 ust. 1 ustawy wodnej nie zachodziła potrzeba wniesienia podania o wpis do księgi wodnej, ponieważ przez zapisanie „Osady młynarskiej Kuchary-Zatoka" do księgi hipotecznej dokonano tym samym wpisu praw wodnych do tejże księgi. W uzasadnieniu tego zapatrywania skarżący podnoszą, iż z pojęciem osady młynarskiej związane jest istnienie młyna, a w ich sprawie tym pewniej, że młyn, o który chodzi, posiada popęd wodny i istnieje od niepamiętnych czasów, a istnienie młyna o popędzie wodnym bez praw każdorazowego właściciela do korzystania z siły wodnej jest nie do pomyślenia.

Powyższe stanowisko skarżących co do braku potrzeby zgłoszenia prawa wodnego do wpisu do księgi wodnej jest błędne. Z postanowień bowiem art. 253 ust. 1 ustawy wodnej wynika, że określone w tym przepisie prawa użytkowania wody płynącej nie podlegają przewidzianemu w tym przepisie wygaśnięciu wskutek niezgłoszenia ich do wpisu do księgi wodnej, jeżeli są wpisane do księgi hipotecznej (gruntowej). Ten zaś warunek może być — jak to z natury rzeczy wynika — uważany za spełniony tylko w tym razie, gdy prawo użytkowania wody jest we wpisie hipotecznym formalnie, a tym samym wyraźnie wymienione, skarżący zaś sami nawet nie twierdzą, że w ten właśnie sposób jest we wpisie hipotecznym wymienione prawo wodne, będące przedmiotem zaskarżonych orzeczeń. . . .

Prawo wodne jako publiczne nie nadaje się do wpisu do księgi hipotecznej, wskutek czego nabywca nieruchomości jest nim obciążony, chociaż nie posiada wiadomości o jego istnieniu, zaufanie do księgi publicznej nie odnosi się bowiem do praw publicznych. Mimo to w praktyce wpisywano do księgi hipotecznej prawo wodne, bądź jako przywiązane do nieruchomości, bądź jako ją obciążające, a zdarzały się także wpisy jedne i drugie, dotyczące tego samego prawa wodnego (Randa, Das oesterreichische Wasserrecht, 3 wyd., 1891, str. 42 i n., 56). Stan ten jest jednak anormalny.

W celu ujawnienia prawa wodnego istnieje tylko księga wodna. Ta nie ma jednak charakteru księgi hipotecznej, lecz tylko katastru (Peyrer, Das oesterreichische Wasserrecht, 2 wyd., 1886, str. 688 i n.) i to także według art. 229 ustawy wodnej (Neumann, Materialne i formalne prawo wodne, 1930, str. 24), za czym prawo wodne istnieje, chociaż nie zostało do księgi wodnej wciągnięte. Od tej zasady istnieje wyjątek, bo art. 253 ustawy wodnej wymaga zgłoszenia praw, które dawniej powstały, celem wpisania ich do księgi wodnej i stanowi sankcję zgaśnięcia na przypadek, gdyby to nie nastąpiło przed upływem lat pięciu od czasu wejścia w życie ustawy. Konsekwentne przeprowadzenie tej zasady musiałoby za sobą pociągnąć zgaśnięcie praw wodnych także wtedy, gdy są one wpisane do ksiąg hipotecznych, i należałoby je z urzędu wykreślić z księgi hipotecznej, to atoli sprzeciwiałoby się istocie tych ksiąg, bo sam upływ czasu i niezgłoszenie przysługującego prawa nie powoduje tegoż utraty. Z tego powodu stanowi art. 253 ust. 1 zdanie 2 ustawy wodnej, że mimo niewniesienia podania o wpisanie do księgi wodnej utrzymuje się w mocy prawa, wpisane do księgi hipotecznej. Przepis ten, jako dotyczący wpisów nieprawidłowych, należy ścieśniająco interpretować i dlatego tylko wtedy prawo wodne powinno być utrzymane w mocy, gdy wpis hipoteczny całkiem niewątpliwie wskazuje na tegoż istnienie. Nie można zaś tego przyjąć, gdy tylko nieruchomość opisano w sposób, z którego można wnosić, że do niej przywiązane jest prawo wodne, jak np. że stanowi młyn, że jest rzeczką itp., ale bliżej nie podano treści prawa.

Orzeczenie powyższe jest więc słuszne, jeżeli przyjmuje, że określenie w księdze hipotecznej nieruchomości jako „osady młynarskiej" nie wystarcza dla utrzymania prawa wodnego.

Maurycy Allerhand

1719.

POSTĘPOWANIE ADMINISTRACYJNE.

Brak pouczenia o środkach prawnych[1]).

Strona, która nie korzystając z uprawnienia, przewidzianego w art. 77 ust. 2 prawa o post. admin., wniesie środek prawny lub go nie wniesie opierając się na własnej ocenie sytuacji proceduralnej, ponosi ujemne skutki oceny błędnej bez względu na przesłanki, którymi się kierowała. (Teza).

Wyrok NTA z 3 grudnia 1936 l. rej. 3884/34 w sprawie Franciszka Papiewskiego przeciw Ministerstwu Spraw Wewn. w przedmiocie przywrócenia terminu do wniesienia odwołania.

Magistrat m. Lublina pismem z 11 września 1930, powołując się na decyzję lubelskiego Urzędu Wojewódzkiego — Dyrekcji Robót Publ., wezwał Franciszka Papiewskiego w Lublinie do dokonania w jego budynku określonych bliżej robót budowlanych. Pismo to nie zawierało pouczenia o środkach prawnych, przy czym znajdujące się na drukowanym blankiecie objaśnienie odwoławcze zostało skreślone.

Papiewski wniósł skargę do NTA na orzeczenie Wojewody lubelskiego, zakomunikowane powyższym pismem. Skarga ta została wyrokiem z 20 listopada 1933 l. rej. 8554/30 oddalona jako niedopuszczalna. W powodach wyroku oznajmiono, że odnośna decyzja Wojewody z 24 lipca 1930 przedstawia się jako zarządzenie, zmieniające w drodze nadzoru warunki udzielonego przez Magistrat pozwolenia budowlanego, a wobec tego ma charakter decyzji wydanej w I instancji, od której przysługuje odwołanie do właściwego Ministra. Trybunał w omawianym wyroku nadmienił, że wprawdzie Magistrat m. Lublina zaniedbał objaśnić Papiewskiego co do przysługującego mu prawa wniesienia odwołania, jednakże wadliwość ta nie może być uznana za istotną, gdyż w myśl przepisu ust. 2 art. 77 prawa o post. admin. Papiewski powinien był w ciągu 2 tygodni od doręczenia mu zarządzenia zażądać od Urzędu Wojewódzkiego udzielenia mu takiego objaśnienia.

Po wydaniu opisanego wyroku Papiewski wniósł do Ministerstwa Spraw Wewn. odwołanie od odnośnej decyzji Wojewody lubelskiego oraz prośbę o przywrócenie terminu do wniesienia odwołania, motywowaną okolicznością, że przez Magistrat m. Lublina był błędnie poinformowany, jakoby odnośna decyzja Urzędu Wojewódzkiego była ostateczna.

---

[1]) Por. OPA 1548/36 (forma żądania i udzielenia pouczenia), 283/33, 410/33, 1384/36 i 1603/36 (skutki mylnego pouczenia).

Ministerstwo Spraw Wewn. orzeczeniem z 24 lutego 1934 wzmiankowanej prośby nie uwzględniło, albowiem wbrew twierdzeniu petenta, że został błędnie o środkach prawnych pouczony, z akt wynika, iż władza nie udzieliła w ogóle w tej materii żadnego pouczenia, a w takim razie strona ma prawo w myśl ust. 2 art. 77 rozporządzenia o post. admin. zwrócić się w ciągu 14 dni do władzy orzekającej o udzielenie wyjaśnienia co do środków prawnych. W dalszej osnowie omawianego orzeczenia Ministerstwo oznajmiło, że skoro odwoławca obecnie nawet nie twierdzi, aby zwracał się dokąd należy o takie pouczenie, a przy tym wbrew wymaganiom rozporządzenia o post. admin. nie tylko nie uzasadnia niewykorzystania wspomnianego prawa nieprzezwyciężoną przeszkodą, lecz pomija w ogóle uzasadnienie swej bierności, ujemne skutki zwłoki w postaci uprawomocnienia się orzeczenia niższej instancji winien sobie przypisać. Wobec powyższego Ministerstwo pozostawiło odwołanie Papiewskiego bez rozpoznania merytorycznego, jako spóźnione.

Skarga zawiera zarzut, że pozwana władza nie uwzględniła momentu, iż fakt skreślenia w piśmie z 11 września 1930 wydrukowanego pouczenia o odwołaniu był dla strony wskazówką, że administracyjny tok instancji został wyczerpany, a w konsekwencji pozostaje droga skargi do NTA, w tym zaś stanie rzeczy skarżący nie miał potrzeby zwracania się do władzy orzekającej o udzielenie wyjaśnienia co do przysługujących mu środków prawnych. Niewniesienie zatem przez skarżącego odwołania w terminie nastąpiło nie z jego winy, lecz tylko skutkiem proceduralnych błędów władzy, a wadliwość zakomunikowania skarżącemu odnośnej decyzji Wojewody stwierdzona została w wyroku NTA z 20 listopada 1933. . . .

NTA rozważył, co następuje:

Przepisy, objęte art. 76 i 77 prawa o post. admin., o ile stwarzają obowiązek władzy orzekającej objaśnienia strony w decyzji o przysługujących środkach prawnych, o ile stanowią, że błędne pouczenie nie może stronie szkodzić i przyznają stronie w wypadkach zaniedbania udzielenia pouczenia prawo żądania dodatkowego objaśnienia — zapewniają jak najdalej idącą ochronę prawną w danym kierunku. Wobec przepisów tych strona nigdy nie może znaleźć się w tej sytuacji, by zmuszona była domyślać się, jaki środek prawny jej przysługuje, lecz zawsze ma możność uzyskania wyraźnego w tym względzie objaśnienia ze strony władzy orzekającej. W konsekwencji jednak przedstawionego stanu prawnego uznać wypada, że jeśli strona w wypadku zaniedbania przez władzę udzielenia będącego w mowie objaśnienia nie skorzysta z prawa żądania udzielenia objaśnienia dodatkowego i wniesie środek prawny lub go nie wniesie opierając się na własnej ocenie momentów proceduralnych w danym zakresie, to w razie, gdy się okaże, że ocena ta była błędna, ponosi — bez względu

na przesłanki, którymi się przy tym kierowała — wszystkie ujemne następstwa swego postąpienia.

W sprawie, będącej przedmiotem obecnych rozważań, jest rzeczą niesporną a nawet w powodach wyroku NTA z 20 listopada 1933 stwierdzoną, że przy komunikowaniu skarżącemu decyzji Wojewody z 24 lipca 1930 objaśnienia o środkach prawnych nie udzielono, a skarżący z prawa żądania dodatkowego objaśnienia nie skorzystał. W myśl zatem wyłożonych zasad przyjąć należy, że skarżący ponosi ujemne konsekwencje błędnej oceny proceduralnego charakteru odnośnego orzeczenia, a przytoczone przez niego takie okoliczności, iż z faktu skreślenia na druku ustępu, zawierającego szablon objaśnienia o prawie odwołania od decyzji Magistratu do Wojewody, wnosił, że komunikowana mu decyzja Wojewody ma charakter decyzji ostatecznej, nie mają dla sprawy istotnego znaczenia.

W konkluzji powyższego podniesiony w skardze zarzut okazuje się nieuzasadniony, skarga przeto podlega oddaleniu.

1720.

APTEKI.

Koncesje aptekarskie w b. dzielnicy pruskiej[1]). — Przyznanie koncesji urzędnikowi państwowemu.

1. Według obowiązujących na obszarze b. dzielnicy pruskiej przepisów pruskich udzielanie koncesyj na apteki zależy w zasadzie od uznania władzy, które jednak nie jest nieograniczone.

2. Przepisy o udzielaniu koncesyj na apteki nie zawierają zakazu przyznawania takich koncesji urzędnikom państwowym; z art. 29 ustawy o państw. służbie cywilnej wynika tylko obowiązek władzy przełożonej wyciągnięcia odnośnych konsekwencji w drodze służbowej, nie zaś nielegalność udzielonej koncesji.

Wyrok NTA z 18 stycznia 1935 l. rej. 1815/31 w sprawie Waleriana Weltera przeciw Ministerstwu Spraw Wewn. w przedmiocie odmowy udzielenia koncesji na aptekę.

Na skutek ogłoszonego w nrze 15 Pomorskiego Dziennika Wojewódzkiego z 15 lipca 1930 konkursu na otwarcie 6. apteki w Toruniu zgłosili swoje kandydatury: W., aprobowany aptekarz z Torunia, inspektor farmaceutyczny województwa poznańskiego, Walerian Welter, aprobowany aptekarz z Torunia i Z., prowizor farmacji i właściciel apteki w Podgórzu pod Toruniem.

---

[1]) Co do stanu prawnego w b. zab. austr. por. OPA 1605/36, 1606/36, 1607/36.

Wojewoda pomorski zgodnie z wnioskiem wojewódzkiego Wydziału Zdrowia Publ. decyzją z 19 sierpnia 1930 udzielił koncesji na otwarcie pomienionej apteki W.

Od decyzji tej odwołał się do Ministerstwa Spraw Wewn. współubiegający się o koncesję Walerian Welter, podnosząc w odwołaniu, że W. nie jest uprawniony do uzyskania koncesji, gdyż przed kilku laty koncesję na otwarcie tej samej apteki posiadał i z otwarcia apteki zrezygnował, że kwalifikacje naukowe odwołującego się są wyższe od kwalifikacji W., jak również kwalifikacje zawodowe ze względu na jego stałą pracę w aptekach, podczas gdy W. pełnił służbę jako inspektor farmaceutyczny; ponadto Welter oświadcza, że zrzekł się udzielonej mu koncesji na otwarcie apteki w Chojnicach.

Ministerstwo Spraw Wewn. w decyzji z 20 stycznia 1931, stwierdzając na podstawie akt, że Welter pracy zawodowej liczy lat 15 i że udzieloną mu koncesję na otwarcie apteki w Chojnicach Urząd Wojewódzki unieważnił ze względu na jej nieuruchomienie w zakreślonym terminie, że W. był asystentem przy instytucie farmaceutycznym uniwersytetu berlińskiego, a następnie od r. 1920 do 1930 pełnił służbę inspektora farmaceutycznego przy urzędach wojewódzkich w Toruniu i Poznaniu, a ponadto posiada 5 lat pracy zawodowej w aptekach, że Urząd Wojewódzki unieważnił w dniu 30 grudnia 1926 udzieloną W. koncesję na otwarcie apteki w Toruniu ze względu na niemożność jednoczesnego pełnienia służby w charakterze inspektora farmaceutycznego, i zważywszy, że ogólna liczba lat pracy zawodowej W. nie jest niższa od liczby lat służby Weltera, że W., pracując w charakterze asystenta na uniwersytecie berlińskim, pogłębił i rozwinął zakres wiedzy naukowej, że pracę na stanowisku inspektora farmaceutycznego, polegającą m. i. na ogólnym nadzorze i kontroli trybu prowadzenia aptek, należy kwalifikować wyżej od pracy magistra farmacji, a nawet zarządzającego poszczególną apteką, powołując się na przepisy zawarte w p. 1, 2, 3, 4 i 6 rozporządzenia w sprawie udzielania koncesyj na zakładanie aptek z 13 lipca 1840 (M. B. str. 310). uznało decyzję Urzędu Wojewódzkiego za słuszną i odwołania nie uwzględniło.

Decyzję Ministerstwa zaskarżył Welter do NTA, który rozważył, co następuje:

Z przepisów obowiązującego na terenie województwa pomorskiego król. rozporządzenia o zakładaniu nowych aptek z 24 października 1811 wynika, że udzielanie koncesyj zależy w zasadzie od uznania władzy. Niemniej następne zarządzenia ministerialne zakreśliły pewne warunki, których należy przestrzegać przy nadawaniu pomienionych koncesji i w ten sposób ograniczyły swobodę władzy przy wydawaniu decyzyj w tych spra-

wach. Władza pozwana oparła swoje rozstrzygnięcie na przepisach zarządzenia ministerialnego w sprawie udzielania koncesyj na zakładanie aptek z 13 lipca 1840. Zarządzenie powyższe ustanawia w 6 punktach zasady, którymi należy się kierować, gdy o udzielenie koncesji na otwarcie nowej apteki ubiega się kilka osób.

Władza mianowicie winna w tych wypadkach wziąć pod uwagę: 1) prowadzenie się i postępy kandydata w czasie praktyki uczniowskiej i pracy zawodowej oraz stopień oceny ze złożonego egzaminu państwowego; 2) wcześniejsze lub późniejsze uzyskanie aprobaty, udzielonej na podstawie złożonego egzaminu państwowego; 3) prowadzenie się i działalność po otrzymaniu aprobaty, czy kandydat nieprzerwanie pracował zawodowo, czy starał się o zdobycie większego fachowego wykształcenia, co pozwalałoby przypuszczać, że w przyszłości będzie lepiej zarządzał własną apteką, lub też w jakim stopniu prowadzenie innych przedsiębiorstw mogło ujemnie wpłynąć na fachowe uzdolnienie; 4) wcześniejsze lub późniejsze złożenie podania o koncesję; 5) dowód posiadania środków na założenie apteki; 6) inne okoliczności, przemawiające za jednym z kandydatów, np. przy równych kwalifikacjach uznanie zasług zdobytych przez kandydata na innym polu działalności itp.

W dalszym ciągu zarządzenie zastrzega, że żaden z powyższych wymogów nie może mieć znaczenia decydującego, lecz tylko bezstronne rozważenie wszystkich punktów i wynik badań stosunku jednych do drugich może uzasadnić wybór kandydata. Od władzy zatem udzielającej koncesji zależy dać pierwszeństwo tym lub innych kwalifikacjom kandydatów, wymienionym w jednym z wyżej zacytowanych punktów zarządzenia, z należytym uzasadnieniem przyjętego rozstrzygnięcia.

Władza pozwana stoi na stanowisku, że zaskarżone orzeczenie czyni zadość tym wymogom i na zacytowane wyżej punkty zarządzenia powołuje się, skarżący natomiast uważa zaskarżone orzeczenie za niezgodne z tymi przepisami. Podniesione w związku z tym w skardze zarzuty nie są jednak przekonujące. Przede wszystkim okoliczność, że skarżący posiada wszelkie kwalifikacje, wymagane przy nadawaniu koncesji, nie stwarza jeszcze dla władzy obowiązku udzielenia mu tej koncesji, jak to bowiem zaznaczono już wyżej, władzy służy prawo wyboru spośród osób o koncesję się ubiegających. Skoro więc władza doszła do przekonania, że kwalifikacje W., współubiegającego się ze skarżącym o koncesję na 6. aptekę w Toruniu, nie są niższe aniżeli kwalifikacje skarżącego, to udzielenie koncesji W. z tego stanowiska nie może być uważane za nielegalne.

Jeżeli następnie chodzi o zachowanie przy udzieleniu koncesji poszczególnych wymogów zacytowanego wyżej zarządzenia ministerialnego,

to w tym względzie skarżący podnosi zasadniczy zarzut, że wyróżniony przez władzę kandydat W. nie odpowiada warunkom punktu 3, a mianowicie nie może się wykazać nieprzerwaną pracą zawodową w aptekarstwie, natomiast skarżący kwalifikacje te posiada.

W tym względzie jednak należy wziąć pod uwagę p. 6 tegoż rozporządzenia, który stanowi, iż władza ma prawo przy udzielaniu koncesji uwzględniać przy równych kwalifikacjach kandydatów zasługi, zdobyte przez kandydata na innym polu działalności. Otóż władza pozwana, przyznając pierwszeństwo W., powołała się na jego prace naukowe w charakterze asystenta w instytucie farmaceutycznym uniwersytetu berlińskiego, a następnie na zasługi, oddane w służbie państwowej polskiej na stanowisku inspektora farmaceutycznego w urzędach wojewódzkich pomorskim i poznańskim.

W tych warunkach, gdy się ponadto zważy, że przepis p. 3 o nieprzerwanej pracy w zawodzie aptekarskim niekoniecznie musi być komentowany w tym sensie, że chodzi tu o pracę w aptece, że więc za nieprzerwaną pracę w zawodzie aptekarskim może być uważana i praca W., który obok pracy w aptece pracował — jak to wyżej zaznaczono — w zawodzie farmaceutycznym w ogóle, a mianowicie w charakterze asystenta w instytucie farmaceutycznym przy uniwersytecie a następnie jako inspektor farmaceutyczny w urzędzie wojewódzkim, to w konsekwencji należy dojść do wniosku, że decyzja władzy nie jest w tym punkcie sprzeczna z cyt. przepisami tym bardziej, że w późniejszych zarządzeniach ministerialnych, a mianowicie z 6 sierpnia 1906 i z 3 września 1910 władze pruskie zajęły takie właśnie stanowisko.

Władza pozwana poza tym wyjaśnia, że W. uzyskał aprobatę na aptekarza w dniu 20 kwietnia 1919, tj. o 2½ roku wcześniej od skarżącego (p. 2), że W. posiada większe środki do uruchomienia apteki aniżeli skarżący (p. 5), że jakkolwiek W. istotnie uzyskał w 1924 r. koncesję na aptekę, z której nie skorzystał, lecz nastąpiło to z tego powodu, iż został on ustabilizowany w służbie państwowej, wobec czego koncesja na aptekę została mu cofnięta, natomiast skarżący nie skorzystał z udzielonej mu w r. 1922 koncesji na otwarcie apteki w Chojnicach. Wobec powyższego powołanie się skarżącego na rozporządzene ministerialne z 2 października 1902, które zaleca władzy przy wydawaniu koncesji na aptekę mieć na względzie również czas uzyskania przez kandydata aprobaty, również w tym wypadku nie jest uzasadnione.

Wreszcie co się tyczy podniesionego przez pełnomocnika skarżącego na rozprawie zarzutu opartego na art. 29 ustawy o państw. służbie cywilnej, a mianowicie iż W. jako urzędnikowi państwowemu w służbie czynnej nie mogła była być przyznana koncesja na aptekę, to NTA, uzna-

jąc, iż zarzut ten mógł był być podniesiony na rozprawie jako wynikający bezpośrednio ze stanu faktycznego, ujawnionego w aktach, którymi rozporządzała władza przy orzekaniu, uznał go jednak za nieuzasadniony, przepisy bowiem o udzielaniu koncesyj na apteki nie zawierają zakazu przyznawania takich koncesji urzędnikom państwowym, z przepisów zaś zacytowanego wyżej art. 29 wynika tylko obowiązek władzy przełożonej wyciągnięcia odnośnych konsekwencji w drodze służbowej, nie zaś nielegalność udzielenia koncesji.

W tych warunkach NTA, nie znajdując podstawy do uchylenia zaskarżonego orzeczenia, oddalił skargę jako nieuzasadnioną.

Stanowisko prawne, zajęte przez NTA na tle wykładni przepisów pragmatycznych, budzi wątpliwości zasadniczej natury. Idzie tutaj już nie tylko o zagadnienie z zakresu prawa aptekarskiego, ani nawet o problem koncesji w prawie publicznym w ogóle, ale na tle tych zagadnień specjalnych o rozstrzygnięcie kwestyj o znaczeniu fundamentalnym dla całego myślenia prawno-administracyjnego. Wypada mianowicie rozważyć pokrótce podstawy stosunku urzędnika do państwa i z drugiej strony rozciągłość uprawnień kontrolnych sądu administracyjnego, wykonującego kontrolę legalności aktu zaskarżonego.

Ze stanu faktycznego sprawy wynika, iż władza administracyjna (w II inst. Ministerstwo Spraw Wewn.) udzieliła koncesji na aptekę w Toruniu panu W., inspektorowi farmaceutycznemu w urzędzie wojew. poznańskim, pełniącemu poprzednio identyczne obowiązki służbowe w urzędzie wojew. pomorskim (a więc sprawującemu przedtem funkcje nadzoru państwowego nad aptekami w Toruniu).

Z inicjatywy skarżącego[1]) sięga NTA o tyle tylko do przepisów pragmatycznych, o ile nie dozwalają one urzędnikowi na przyjmowanie zajęć ubocznych, przynoszących mu korzyść materialną, bez zezwolenia władzy naczelnej (art. 29). Natomiast zasada stosunku urzędnika do państwa, będąca fundamentem prawa urzędniczego, pozostała w wyroku nierozpatrzona. Tkwi ona w istocie węzła, jaki zawiązuje się pomiędzy funkcjonariuszem a państwem równocześnie z aktem nominacyjnym, czemu poświęcona jest obszerna literatura filozoficzno-prawna; nadto znajduje ona swój wyraz w całym szeregu przepisów ustawy o państw. służbie cywilnej z 17 lutego 1922,

---

[1]) Nb. w świetle przepisu art. 83 ust. 2 i 3 rozp. o NTA i zgodnie z judykaturą NTA — inicjatywa ta wydaje się in concreto spóźniona. NTA w całym szeregu orzeczeń stoi konsekwentnie na stanowisku, że zarzuty nie objęte skargą nie mogą być skutecznie podnoszone na rozprawie. W niniejszym wypadku zajmuje stanowisko odwrotne, uzasadniając to okolicznością, że zarzut odnośny „wynika bezpośrednio ze stanu faktycznego, ujawnionego w aktach, którymi rozporządzała władza przy orzekaniu". Dotąd w identycznych stanach faktycznych stanowisko NTA było odmienne; np. w sprawie OPA 1607/36 NTA nie uwzględnił (słusznego nb.) zarzutu podniesionego na rozprawie, iż władza zastosowała błędnie art. 101 lit. e) post. admin., choć z aktów wynikało niezbicie i bezpośrednio, że przepis ten nie ma żadnego zastosowania. Zarzut strony podlegał więc niewątpliwie merytorycznemu uwzględnieniu, ale ze względów formalnych nie został dopuszczony. W niniejszym wypadku sytuacja jest odwrotna: formalnie NTA zarzut dopuszcza, ale merytorycznie go nie uwzględnia. Sprawa wymaga zasadniczego postawienia. (*Jerzy Stefan Langrod*)

a nie tylko w oderwanym od całokształtu przepisie art. 29. Nie mogąc w ramach glosy wdawać się w szersze traktowanie zagadnienia, zwracam tylko uwagę na następujące punkty, które wydają mi się zasadnicze:

a) Na urzędniku ciąży szereg obowiązków specjalnych, które koryfeuszom teorji prawa urzędniczego pozwalają na określenie go jako poddanego państwa o kwalifikowanych obowiązkach (por. np. Goenner, Der Staatsdienst aus dem Gesichtspunkt des Rechts und der Nationalökonomie, 1808; Perthes, Der Staatsdienst in Preussen, 1838, i i.). Są to obowiązki wobec państwa (por. art. 21, 22, 23 i i. pragmatyki polskiej) i wobec stron (np. art. 25, 26 i i. pragm.). Z chwilą „inkorporacji" w ramy hierarchii urzędniczej wstępuje urzędnik w specyficzny stosunek prawny wobec państwa (por. Staïnov, Le Fonctionnaire, 1933, str. 29). Z istoty tego stosunku wynika cały szereg następstw, które, choćby nie wyrażone nawet w pozytywnych przepisach pragmatycznych, są nieodłączną właściwością szczególnej sytuacji prawnej, o której mowa. Na ich czoło wysuwa się charakter tej sytuacji jako ponadosobistej i nieindywidualnej (por. Jèze, Les principes généraux du droit adm., Le fonctionnement des services publ., 1926, str. 8; autora „Służba publ. jako funkcja admin.", 1932). Z technicznym kryterium kompetencji funkcjonariusza łączy się ex principio jej cecha ogólna, ponadosobista, która, łącznie z równością administrowanych wobec prawa, składa się razem na ów „régime égalitaire", znany z francuskiej literatury prawnej. Jest więc rzeczą wykluczoną, aby urzędnik mógł wykonywać funkcje publiczne bezpośrednio dla samego siebie, w swoim interesie prywatnym, albo też by mógł czerpać w związku ze sprawowanym urzędem korzyści wynikające z rozdawnictwa koncesyj, posad lub przywilejów, choćby nawet w postaci współubiegania się o nie na równi z obywatelami, skądinąd identycznie z nim kwalifikowanymi. Ale co więcej — i pośredni nawet związek pełnionego przez funkcjonariusza urzędu publicznego z rodzajem korzyści, związanych z koncesją lub uprawnieniem nadawanym przez państwo, wyłącza go od ubiegania się o nie i od przyjmowania ich. Owe „wzmożone obowiązki" urzędnika stanowią tutaj zaporę w jego przedsiębiorczości prywatnej, choćby miał on faktyczny i prawny tytuł do konkurowania o dane uprawnienie, gdyby urzędu publicznego równocześnie nie pełnił. W naszym ustawodawstwie widzimy pewne refleksy tych zasad w przepisach art. 1, 25 ust. 1, 26 ust. 2, 29, 67 pragm. urzędn.. art. 7 post. admin., art. 6 (in fine) prawa przemysłowego, art. 286, 280 k. k. itd.

b) We wszelkich przepisach pragmatycznych obowiązuje w każdym wypadku pośredniej nawet kolizji między prywatnym działaniem urzędnika a wymogami urzędu fundamentalna zasada, iż urzędnik w swych działaniach i zaniechaniach musi się kierować względem na dobro służby publicznej, na ochronę zaufania, jakim urząd jego winien być otaczany przez ludność. Tezy te głosi dobitnie szereg zasadniczych judykatów franc. Rady Państwa (por. Welter, Le contrôle juridictionnel de la moralité administrative, 1929, str. 232 i n.). Ale urzędnik jest człowiekiem jak inny, ma inicjatywę prywatną i może mieć własne interesy pozasłużbowe; i otóż tutaj wypada odróżnić, czy mamy do czynienia z przedsiębiorczością zarobkową o charakterze zajęcia ubocznego w stosunku do stanowiska urzędowego, czy też chodzi tutaj o kumulację dwóch zajęć, które ex principio muszą być wykonywane osobiście i dlatego rodzą nieusuwalną kolizję. Ale kolizja ta może powstać także z innych rozlicznych przyczyn; jedną z nich, najważniejszą, jest zależność prywatnej inicjatywy zarobkowej urzędnika od nadania państwowego. Tu podpadają wszystkie wypadki koncesji jako formy współdziałania osób prywatnych w pełnieniu służby publicznej. Kolizja ta może przybrać formy krańcowe lub łagodniejsze, zależnie od kontaktu służbowego danego urzędnika z tym działem administracji publicznej, który kon-

cesję nadaje lub na nadanie wywiera wpływ urzędowy (np. krańcową formą kolizji będzie otrzymanie koncesji autobusowej przez funkcjonariusza w referacie pojazdów mechanicznych urzędu wojewódzkiego, łagodniejszą — otrzymanie przez listonosza koncesji kominiarskiej lub np. przez profesora farmacji w uniwersytecie — koncesji aptekarskiej czy drogeryjnej, itp.). Bez względu jednak na nasilenie bezprawia, kolizja taka uchyla m. zd. legalność aktu, związanego z tą postacią przedsiębiorczości prywatnej urzędnika. Dlatego należy w praktyce odróżnić najściślej nabycie np. przez urzędnika sklepu z cukierkami lub warsztatu rzemieślniczego od otrzymania koncesji państwowej na jakikolwiek dział pracy zarobkowej koncesjonowanej, czy nim będzie prowadzenie biura pisania podań, czy wyrób statków powietrznych. Pierwszy problem pozostaje kwestią zajęcia ubocznego, które w interesie dyscypliny służbowej podlega obowiązkowemu, uprzedniemu zezwoleniu władzy przełożonej pod rygorem represji dyscyplinarnej. Drugi problem przekracza ramy porządku służbowego, ochrony należytej wydajności pracy urzędowej, dbałości o powagę stanu urzędniczego; ma — powiedzmy plastycznie — nie „jedną“ stronę, ale „dwie strony“, tj. podlega rozpatrzeniu nie tylko ze stanowiska urzędnika winnego wykroczenia dyscyplinarnego (działania bez zezwolenia władzy przełożonej), ale nadto i sub specie legalności udzielonej koncesji przez władzę koncesyjną, świadomą faktu, iż koncesjonariuszem jest urzędnik w służbie czynnej. Pierwsza strona łączy oba problemy, pozostając wewnętrzną sprawą hierarchiczno-dyscyplinarną; druga strona jest właściwością tylko tej grupy spraw, w której urzędnik otrzymuje koncesję od państwa na działalność zarobkową. Władza koncesyjna, dokonując wyboru między kandydatami na koncesjonariuszów, ma m. zd. równocześnie obowiązek dbania o powagę i zaufanie urzędu publicznego, piastowanego przez tego urzędnika, który się (bez zezwolenia władzy przełożonej) o koncesję ubiega. Działów prawa obowiązującego nie podobna rozdzielać na sfery zupełnie odrębne i samoistne; stosowanie zasad pragmatycznych nie jest monopolem władzy służbowo przełożonej i komisji dyscyplinarnej, zarówno, jak nadawanie koncesji przemysłowej nie obraca się wyłącznie w sferze oderwanych od całego systemu prawa publicznego uprawnień przemysłowych. Swoboda uznania władzy wybierającej kandydatów zostaje tutaj pojęciowo ograniczona przepisami pragmatycznymi w ich całokształcie, gdyby nawet nie odnalazło się konkretne postanowienie ustawowe, hamujące swobodę konkurencyjną urzędnika w zarobkowym obrocie prywatnym. Nie podobna — wydaje mi się — przyznać cechy legalności aktowi koncesyjnemu, stanowiącemu mniej lub więcej rażącą, ale zawsze — po bliższym przypatrzeniu się całokształtowi sytuacji prawnej — istniejącą obrazę przepisów pragmatycznych, nie w ich szczegółach, ale w ich założeniu. Poszukiwanie zakazu ubiegania się urzędnika o koncesję w tym specjalnym dziale prawa, który wiąże daną sferę zarobkowania prywatnego węzłami przymusu koncesyjnego, jest z natury rzeczy bezcelowe; zakaz ten mieści się w istocie publiczno-prawnego węzła, łączącego urzędnika z państwem, i w wymogach koniecznej bezstronności urzędnika w stosunku do *całej* domeny przedsiębiorczości prywatnej. Zasady te obowiązują niezmiennie w *każdym* ustawodawstwie, choć paragrafowe ich unormowanie jest rozmaite.

c) Wypróbujmy te uwagi ogólne na przepisach ustawy o państw. służbie cywilnej z 17 lutego 1922, a szczególnie na przepisie art. 29 — który NTA poddał swej ocenie — atoli traktowanym na tle tych założeń zasadniczych. Nad należytą wydajnością pracy urzędnika i racjonalnym zużytkowaniem jego sił dla państwa czuwa przepis *ustępu 2*; dopuszcza on też *wyjątkowo* zezwolenie władzy przełożonej urzędnika na zajęcie uboczne lub transakcje tamże wymienione. Zupełnie czego innego dotyczą *ustępy 1 i 3*, które ex principio *żadnych wyjątków* w postaci od-

stępstwa od zasad tam wyłuszczonych, choćby za zezwoleniem władzy, nie dopuszczają. Strzegą one nie racjonalizacji pracy urzędowej i dyscypliny służbowej, ale nadto i przede wszystkim interesu publicznego, polegającego na zaufaniu ogółu do urzędu i na tzw. „moralności urzędniczej". W ust. 1 znajdujemy kategoryczny zakaz przyjmowania przez urzędnika posady lub „stanowisk" albo „oddawania się poza urzędem takim zajęciom, których wykonywanie stoi w sprzeczności z jego obowiązkami służbowymi, przeszkadza mu w ścisłym wykonywaniu czynności urzędowych lub może wywołać uzasadnione podejrzenie o stronniczość lub interesowność"; w ust. 3 znajdujemy zaś zakaz zawierania przez urzędnika „transakcji gospodarczych z urzędami tego działu zarządu państwowego, w którym pełni obowiązki służbowe". Ogólne sformułowanie obowiązków (negatywnych) urzędnika w ust. 1 wystarczy m. zd. najzupełniej dla stwierdzenia, iż uwagi ogólne, wyżej zamieszczone, znajdują swoje oparcie normatywne w wyrażonych tutaj zakazach o charakterze iuris cogentis. Wydaje mi się niewątpliwe, iż jeżeli urzędnik wkracza w prywatny obrót zarobkowy nie w ten sposób, iż z obrazą art. 29 ust. 2 przyjmuje np. w spadku księgarnię i bez zezwolenia władzy na zajęcie uboczne prowadzi ją w godzinach pozaurzędowych (temu stanowi faktycznemu odpowiadałaby w pełni teza NTA, iż działanie urzędnika nie wpływa na ważność deklaracji do spadku, wywoła tylko represję służbową), lecz w ten sposób, że występuje do władzy o nadanie mu np. koncesji na biuro pisania podań, — to zgodnie z art. 29 ust. 1 mamy tu do czynienia z aktem jaskrawo sprzecznym z obowiązkami służbowymi urzędnika, który — już przez sam sposób jego nadania — zdolny jest wywołać uzasadnione podejrzenia o interesowność; stopień uzasadnienia tych podejrzeń zależy od pokrewieństwa funkcji służbowych urzędnika z funkcją nadawania uprawnień mu udzielonych. Tutaj znowu widzimy oczywistą analogię z postanowieniem art. 29 ust. 3. Jeżeli ktoś powie, że koncesja na biuro pisania podań, o której wyżej przykładowo jest mowa, jest przykładem zbyt daleko idącym, bo trudno przyjąć, by urzędnik mógł z mocy koncesji pisać podania sam do siebie, — to przecież widzimy w stanie faktycznym cyt. wyroku NTA wypadek, iż urzędnik otrzymuje koncesję nadawaną przez ten sam dział zarządu państwowego, w którym pełni obowiązki służbowe, i to: w I instancji przez urząd, w którym sam co dopiero z urzędu trudnił się inspekcjonowaniem aptek i miał decydujący głos fachowy przy nadawaniu koncesji aptekarskich, a w II instancji — rzecz charakterystyczna — przez jego własną władzę przełożoną, której podlega i osobowo i służbowo. Jeżeli się więc art. 29 pragm. urzędn. zestawi z całokształtem przepisów pragmatycznych i rozważy zagadnienie sub specie założeń legalnej sytuacji urzędnika w państwie praworządnym, to nasuwa się sam przez się logiczny wniosek, że mamy tu do czynienia z przekroczeniem granic swobody uznania po stronie władzy nadającej urzędnikowi koncesję (w zależności od stanu aktów administracyjnych przyjdzie ocenić, czy zaszło „obejście upoważnienia", tj. détournement de pouvoir), a z występkiem dyscyplinarnym po stronie koncesjonariusza. Wydaje mi się, iż co do tej drugiej strony stanowisko NTA jest słuszne, ale pierwsza podlega jurysdykcji trybunalskiej w wykonywaniu kontroli legalności aktu koncesyjnego.

d) Przyłącza się do tego punktu widzenia problem charakteru apteki jako przedsiębiorstwa ciągłego użyteczności publicznej, skoro mamy in concreto do czynienia z koncesją aptekarską. Otóż wedle ustawodawstwa aptekarskiego b. dzielnicy pruskiej koncesja aptekarska ma charakter czysto osobisty, nie może być przedmiotem aktów prywatno-prawnych, nie jest przenośna (por. rozp. min. z 10 sierpnia 1871), apteka nie może być wypuszczona w dzierżawę (rozp. min. z 21 września 1886 M. B. 198), koncesja nie może być przedmiotem zastawu (reskrypt z r. 1896: „wśród apte-

karzy istnieje mniemanie, jakoby koncesja służyć mogła jako przedmiot zastawu dla pożyczek pieniężnych. Przypuszczenie to nie jest trafne. Jedynie przywileje aptekarskie mogą być przedmiotem zastawu... Koncesje osobiste nie wchodzą dla tej kwestii w ogóle w rachubę"). Koncesja może być więc wykonywana tylko osobiście przez koncesjonariusza (§§ 40 i 41 ord. apt. z 18 lutego 1902 M. B. 64), a jedyny wyjątek ustawowy od tej zasady idzie w tym kierunku, że w razie przeszkody w prowadzeniu apteki, trwającej ponad 3 miesiące, koncesjonariusz winien uzyskać zezwolenie wojewody na prowadzenie apteki przez aprobowanego aptekarza (co do cyt. tekstów patrz Urban, Apothekengesetze, 1927). Węzeł osobistego zaufania władzy nadzorczej do koncesjonariusza łącznie z ciągłością nieprzerwanego ruchu apteki — oto istotne cechy prawa aptekarskiego popruskiego; ale i w prawie poaustriackim (ustawa z 18 grudnia 1906), dopuszczającym wypuszczanie apteki w dzierżawę, zasadą pozostaje osobisty zarząd koncesjonariusza, a zastępstwo przez zarządcę lub dzierżawcę traktowane jest jako wyjątkowe i ograniczone co do czasu. W świetle tego stanu prawnego nie podobna m. zd. uznać za legalną sytuacji, w której władza koncesyjna staje a priori (w chwili nadawania koncesji) wobec alternatywy:

1) że albo koncesjonariusz od razu po nadaniu mu koncesji zacznie się starać o zastępstwo w osobistym prowadzeniu apteki w trybie § 41 ord. apt. — co jest a priori do przewidzenia, a co kłóci się z założeniem ustawowym, wyłączającym handel apteką dla niesienia zysków koncesjonariuszowi i żądającym pracy osobistej,

2) albo, że koncesjonariusz po nadaniu mu koncesji przystąpi do wykonania wyboru pomiędzy wykonywaniem koncesji a kontynuowaniem służby państwowej; w tym ostatnim wypadku koncesjonariusz miałby zrzec się urzędu w trybie art. 59 pragm. urzędn. lub prosić o przeniesienie go w stan spoczynku. Pozostawienie swobody wyboru w ręku urzędnika, będącego w służbie, kryje w sobie obrazę zasad prawa urzędniczego.

Obie alternatywy faworyzują koncesjonariusza-urzędnika w zestawieniu z każdym konkurentem prywatnym; obie stanowią obrazę prawa urzędniczego, a pierwsza nadto prawa aptekarskiego. Świadome stwarzanie przez władzę koncesyjną sytuacji, wymagającej a priori traktowania w trybie wyjątku od zasady, jest niewątpliwie obrazą prawa. Gdyby urzędnik dołączył do podania o koncesję warunkowe zrzeczenie się służby państwowej na wypadek nadania mu koncesji, natenczas wybór między urzędem a zarobkowaniem prywatnym na podstawie koncesji, przeniósłby w ręce władzy.

Kompetencja więc NTA do wkroczenia w imię kontroli legalności jest w pełni uzasadniona.

e) Problem ma wreszcie doniosłe znaczenie moralne. Co do tego nie będzie napewno sporu. Omawiając wyrok NTA, przytaczam je tylko dla ilustracji. Dopatruję się w omawianej sytuacji faktycznej oczywistej niemoralności ze stanowiska etyki administracyjnej. Nie może ona być potraktowana szablonowo, jeśli „morale" naszego stanu urzędniczego ma rosnąć, a nie maleć. Operujemy wyżej pojęciami w teorii bardzo elastycznymi, utrudniającymi definiowanie ich. Ale w praktyce elastyczność ta ustępuje na szczęście przed trzeźwą oceną sytuacji przez ogół. Państwo, chcąc korpusowi urzędniczemu materialnie pomóc, dysponuje całym arsenałem środków godziwych, zgodnych — w rozumnych granicach — z moralnością administracyjną (powoływanie urzędników do ciał doradczych, kolegiów zarządzających itp.); nie może jednak za cenę pomocy materialnej podważać podstawy moralności urzędniczej.

Jerzy Stefan Langrod

Glosy wyrażają zapatrywanie podpisanych pod nimi autorów.

W skróceniu pismo nasze będzie cytowane: OPA

REDAKCJA: WARSZAWA, PROKURATORSKA 11
ADMINISTRACJA: „ PL. NAPOLEONA 1

WYDAWNICTWO:

KSIĘGARNIA POWSZECHNA
DZIEŁ PRAWNICZYCH I EKONOMICZNYCH

Telefon Redakcji 885-57
„ Administracji 670-15
Konto czek. w P.K.O. 21.153

Prenumerata: rocznie (ok. 60 ark. druku) Zł. 40.—
kwartalnie . . . . . . „ 10.—

Druk. „Monolit", Warszawa, ul. Elektoralna 3, tel. 5.81-92